

VERDECKTE EINLAGEN IM KÖRPERSCHAFTSTEUER-
UND GESELLSCHAFTSTEUERRECHT

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)
der

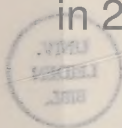
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

1976

vorgelegt von
Diplom-Kaufmann
Peter Hußmann
aus
Nürnberg



Digitized by the Internet Archive
in 2026





Erstreferent: Prof. Dr. Walter Schick

Zweitreferent: Prof. Dr. Anton Heigl

Tag der letzten mündlichen Prüfung: 20. Juli 1976

INHALTSVERZEICHNIS

VERDECKTE EINLAGEN IM KÖRPERSCHAFTSTEUER- UND GESELLSCHAFTSTEUERRECHT

	S.
INHALTSVERZEICHNIS	II
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	X
1. Abschnitt	
Einführung in die Problematik und Abgrenzung	1
2. Abschnitt	
Einlagen im Gesellschafts- und im Steuerrecht	5
§ 1 Beziehungen zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht	5
§ 2 Die steuerrechtliche und die gesellschafts- rechtliche Einlage	7
A. Einlagen im Körperschaftsteuerrecht	7

S.

1. Das Problem	7
2. Die gesetzliche Regelung	8
3. Die Rechtsprechung zur "Einlage" im Körperschaftsteuerrecht	9
4. Stellungnahme in der Fachliteratur	11
5. Eigene Auffassung	18
B. Einlagen im Gesellschaftsteuerrecht	23
C. Die gesellschaftsrechtliche Einlage	25
1. Der gesellschaftsrechtliche Einlagenbegriff	25
a) Die Regelung im AktG und GmbHG	25
b) Einlagen im aktienrechtlichen Sinn	26
c) Einlagen im Sinne des GmbH-Gesetzes	30
2. Das System der vermögensrechtlichen gesellschaftlichen Leistungen des Gesellschafters	35
a) Überblick	35
b) Gesellschaftsrechtliche Hauptpflichtleistungen	35
c) Gesellschaftsrechtliche Nebenpflichtleistungen	36
d) Freiwillige gesellschaftliche Leistungen gegen Gewährung von Vorteilen	37
e) Sonstige freiwillige gesellschaftliche Leistungen	38

S.

3. Die Behandlung der gesellschaftlichen Leistungen in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft	40
D. Die freiwillige gesellschaftliche Leistung als steuerrechtliche Einlage	41
§ 3 Die verdeckte Einlage	45
A. Geschichtlicher Überblick	45
B. Sind verdeckte Einlagen im Steuerrecht möglich?	45
C. Der steuerrechtliche Begriff der Einlage	47
1. Definitionsversuch in der Rechtsprechung	47
2. Erklärungsversuche im Schrifttum	50
3. Eigene Auffassung	51
3. Abschnitt	
Die verdeckte Einlage im Körperschaftsteuerrecht	59
§ 1 Verhältnis der verdeckten Einlage zu anderen steuerrechtlichen Rechtsinstituten	59
A. Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung	59

B. Verdeckte Einlage und Betriebseinnahme bzw. -ausgabe	65
C. Verdeckte Einlage und verdecktes Stammkapital	66
D. Verdeckte Einlage und Sanierung durch Verzicht auf Gesellschafterforderungen	69
§ 2 Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage	71
A. Allgemeines	71
B. Objektive Tatbestandsmerkmale	72
1. Gesellschaftereigenschaft	72
2. Zuführen von Eigenkapital	74
3. Außenfinanzierung	91
4. Erhöhung des Gesellschaftsvermögens	92
C. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal: Freiwilligkeit der Leistung	94
§ 3 Bewertung der verdeckten Einlage	99
A. Bewertung bei der Kapitalgesellschaft	99
1. Die verschiedenen Möglichkeiten der Bewertung	99
2. Bewertung mit dem Teilwert	99
3. Übernahme der handelsrechtlichen Be- wertungsvorschriften	106
4. Übernahme der Bewertung beim Gesell- schafter	107
5. Bewertung mit dem gemeinen Wert	111
B. Bewertung beim Gesellschafter	118
§ 4 Verdeckte Einlagen im Konzernsteuerrecht	124
A. Der Konzern im Ertragsteuerrecht	124
B. Der innerkonzernliche Leistungsaustausch	125

C. Leistungsüberschüsse zwischen Schwester- gesellschaften	127
1. Die "Dreieckstheorie" des Bundesfinanz- hofes	127
2. Stellungnahme zur Dreieckstheorie	132
D. Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag	138
1. Steuerliche Auswirkungen	138
2. Verlustübernahme als verdeckte Einlage	141
3. Organschaft mit Ergebnisübernahmever- trag und Dreieckstheorie	146
E. Schachtelprivileg und verdeckte Einlage	146
§ 5 Verdeckte Einlagen und Vorteilsausgleich	149
A. Der Vorteilsausgleich in der Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte	149
B. Der Vorteilsausgleich nach § 1 AStG	150
C. Anwendbarkeit der Vorteilsausgleichsrege- lung bei verdeckten Einlagen im Kapitalge- sellschaften	153
D. Vorteilsausgleich zwischen Schwesterge- sellschaften	156
§ 6 Rückgängigmachung und Rückgewähr verdeckter Einlagen	158
A. Rückgängigmachung von verdeckten Einlagen	158
B. Rückgewähr verdeckter Einlagen	162
1. Die steuerliche Beurteilung bei der Kapitalgesellschaft	162
a) Ausschüttung steuerfreier Rücklagen	162
b) Berücksichtigungsfähige Ausschüttun- gen im Zusammenhang mit verdeckten Einlagen	165
2. Die steuerliche Beurteilung beim Gesell- schafter	169

§ 7 Die verdeckte Einlage im Außensteuerrecht	175
A. Das Verhältnis der verdeckten Einlage zu Gewinnberichtigungsmöglichkeiten des internationalen Steuerrechts	173
1. Verdeckte Einlage und Art. 9 des OECD-Musterabkommens	173
2. Verdeckte Einlage und § 1 AStG	178
B. Steuerliche Konsequenzen verdeckter Einlagen im Außensteuerrecht	182
1. Nutzungsüberlassungen durch den Ge- sellschafter als verdeckte Einlage	182
2. Die Dreieckstheorie im Außensteuer- recht	187
4. Abschnitt	
Die verdeckte Einlage im Gesellschaftsteuer- recht	190
§ 1 Abgrenzung der verdeckten Einlage gegenüber den anderen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbeständen	190
§ 2 Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage	193
A. Allgemeines	193
B. Objektive Tatbestandsmerkmale	195
1. Gesellschaftereigenschaft	195
2. Zuführen von Eigenkapital	197
3. Erhöhung des Gesellschaftsvermögen	198
4. Außenfinanzierung	200
C. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal: Freiwilligkeit der Leistung	201

§ 3 Bewertung der verdeckten Einlage	202
§ 4 Verdeckte Einlagen im Konzernsteuerrecht	203
A. Der Konzern im Gesellschaftsteuerrecht	203
B. Der innerkonzernliche Leistungsaustausch	204
C. Leistungsüberschüsse zwischen Schwester- gesellschaften	205
D. Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag	208
1. Gesellschaftsteuerliche Auswirkungen	208
2. Verlustübernahme als verdeckte Einlage	210
3. Organschaft mit Ergebnisübernahmever- trag und § 4 KStG	211
§ 5 Gesellschaftsteuerliche verdeckte Einlage im Außensteuerrecht	211

5. Abschnitt

Beziehungen zwischen verdeckter Einlage im Kör- perschaftsteuer- und im Gesellschaftsteuerrecht	215
§ 1 Beziehungen zwischen Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer - allgemein -	215
A. Die "Zweifachbesteuerung" in Literatur und Rechtsprechung	215
B. Der Kreis der steuerpflichtigen Personen	222
1. Rechtsform	222
2. Sitz und Ort der Geschäftsleitung	225
C. Der Gegenstand der Besteuerung	227

§ 2 Vergleich der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht	230
A. Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage	230
1. Allgemeines	230
2. Objektive Tatbestandsmerkmale	233
a) Gesellschaftereigenschaft	235
b) Zuführen von Eigenkapital	236
c) Außenfinanzierung	241
d) Erhöhung des Gesellschaftsvermögens	242
3. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal: Freiwilligkeit der Leistung	242
B. Bewertung	243
C. Verdeckte Einlage im Konzern	244
D. Verdeckte Einlage im Außensteuerrecht	249
E. Gegenüberstellung der verdeckten Einlage nach beiden Steuergesetzen	251
§ 3 Die gemeinsame Grundlage als Bezugspunkt der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht	251
THESENFÖRMIGE ZUSAMMENFASSUNG	256
ANHANG	XV
LITERATURVERZEICHNIS	XIX

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz vom 6. Sept. 1965
AktG 37	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Jan. 1937
Anm.	Anmerkung
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuer- gesetz) vom 8. September 1972
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs- Beraters (Zeitschrift)
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
betr.	betreffend
bewG	Bewertungsgesetz in der Fassung vom 26. September 1974
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896
BGBI I, II	Bundesgesetzblatt, Teil I, II
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMWF	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen

BStBl I, II, III	Bundessteuerblatt, Teil I, II, III (ab 1968 statt III = II)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
dass.	dasselbe
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ A	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EinkStG	s. EStG
EStG	Einkommensteuergesetz 1975 in der Fassung vom 5. Sept. 1974
EStZ	Europäische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgend
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau Deutsches Steuerblatt (Zeitschrift)
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889
GesSt	Gesellschaftsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz 1974 in der Fassung vom 15. August 1974
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892 in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Mai 1898

GmbHRR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HFR	Höchststrichterliche Rechtsprechung (Sammlung von Entscheidungen des BFH, auch steuerlich bedeutsame Entscheidungen des BVerfG und anderer oberster Gerichtshöfe)
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
Institut FSt.	Institut Finanzen und Steuern
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristen-Zeitung
KapErhG	Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23. Dez. 1959
KapErhStG	Gesetz über steuerrechtliche Maß- nahmen bei Erhöhung des Nennkapi- tals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer in der Fassung vom 10. Oktober 1967
KapVerkStG	s. KVStG
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KörpStG	s. KStG
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungs- verordnung in der Fassung vom 26. März 1969
KStG	Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 18. Juli 1975 (KStG 1975)

KStG 1920/22	Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920 bzw. vom 2. Mai 1922
KStG 1925	Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925
KStG 1934	Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934
KStR 1969	Körperschaftsteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1969 vom 3. Juli 1969
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung vom 17. November 1972
KVStG 1934	Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1975 in der Fassung vom 13. Dez. 1974
m.E.	meines Erachtens
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe, Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht
oAdV	ohne Angabe des Verfassers
OECD	Organization for European Coopera- tion and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
R.	Rechtspruch
RdNr, RN	Randnummer
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis (Blatteihandbuch)
Rz, RZi	Randziffer
S.	Seite

s.	siehe
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung, Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StKR	Steuerkongreß-Report
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform Höchststrichterliche Entscheidungen in Steuersachen
StuW	Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft
Stuw I, II	Steuer und Wirtschaft, Band I (Abhandlungen) Band II (Urteile)
StW	Steuer-Warte (Zeitschrift)
Tz, Tzi	Textziffer
U., Urt.	Urteil
UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14. August 1969
UStG	Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 16. November 1973
vE	verdeckte Einlage
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

1. Abschnitt

Einführung in die Problematik und Abgrenzung

Nicht erst seit in § 6 Abs. 1 KStG die Vorschrift aufgenommen wurde, bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft seien verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen, ist dieses Rechtsinstitut in Literatur und Rechtsprechung bekannt. Inzwischen sind die Abhandlungen zu diesem Thema unübersehbar geworden. Im Gegensatz dazu war bis vor nicht allzulanger Zeit die verdeckte Einlage kein Problem, mit dem sich die Steuer- und Wirtschaftspraxis auseinandersetzte. Wurden ihre steuerlichen Auswirkungen doch nicht für so hart empfunden, wie das etwa bei der verdeckten Gewinnausschüttung allgemein angenommen wird. Bekannt ist die verdeckte Einlage im Ertragsteuerrecht allerdings schon seit langem. Auch das Kapitalverkehrsteuerrecht hat sie, allerdings in anderer rechtlicher Einkleidung, zur Kenntnis genommen. Aber erst durch die jüngere Rechtsprechung des BFH¹⁾ und im Anschluß daran durch zahlreiche Publikationen von Döllner²⁾ ist sie einer breiteren Schicht steuerlich Interessierter bekannt geworden. Seitdem erfreut sie sich - vornehmlich aus ertragsteuerlicher Sicht - einer lebhaften Diskussion. Dem wird auch die geplante Körperschaftsteuerreform, die das sog. Anrechnungsverfahren³⁾ bringen soll, keinen Abbruch tun. Immer wird die "richtige" Ermitt-

1) Vgl. z.B. BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff. Weitere Nachweise im 2. und 3. Abschnitt.

2) So z.B. Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft. In: BB 1971, S. 1245 ff. (Zitierweise: Verdeckte Einlagen) und ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975 (Zitierweise: vGA und vE).

3) Zum Anrechnungsverfahren vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (Hrsg.): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, I Auflage, Bonn 1971, Abschnitt IV Körperschaftsteuer, Tz 111 ff., S. 320 ff.

lung des körperschaftsteuerlichen Einkommens einer Kapitalgesellschaft im Vordergrund stehen, weshalb auf gesellschaftlichen Motiven beruhende Vermögensverschiebungen zwischen Gesellschaft und Anteilseigner den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen dürfen.

Dem Kapitalverkehrsteuerrecht ist der Begriff der verdeckten Einlage als solcher unbekannt. Der Gesellschaftsteuer unterliegen bestimmte Leistungen des Gesellschafters, sog. Pflicht- und freiwillige Leistungen. Der Zusammenhang mit dem, was Einlage in eine Kapitalgesellschaft genannt wird, ist den Kommentatoren des KVStG¹⁾ selbstverständlich bewußt, eine Verbindung zu dem, was körperschaftsteuerlich als Einlage gilt, wurde aber nicht bzw. in höchst oberflächlicher Weise hergestellt. Die körperschaftsteuerlichen und kapitalverkehrsteuerlichen Einlagen führen deshalb voneinander unabhängige Eigenleben, zwischen denen nur zufälligerweise Beziehungen bestehen sollen. Hingegenommen wird das mit der Begründung, der Unterschied zwischen einer Besitz- und einer Verkehrsteuer bedinge das eben.

Im steuerlichen Schrifttum wird der Einlagenbegriff oft undifferenziert gebraucht. Die Anwendung der in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG niedergelegten Begriffsbestimmung der Einlage auf gesellschaftliche Leistungen wird von einem Teil der Literatur abgelehnt. Es wird auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit auf den gesellschaftsrechtlichen Einlagenbegriff verwiesen. Eine Auseinandersetzung mit diesem Begriff erfolgt jedoch nicht. Die handels- und damit auch die gesellschaftsrechtliche Betrachtungsweise finden über § 5 Abs. 1 EStG Eingang in das Ertragsteuerrecht. Steuerliche und gesellschaftsrechtliche Einlage müssen nicht notwendigerweise übereinstimmen.

1) siehe dazu insbesondere im 4. Abschnitt

Falls steuerliche Vorschriften es erfordern, hat die Steuerbilanz von der ihr zugrundeliegenden Handelsbilanz abzuweichen. Unterschiedliche Einlagedefinitionen im Gesellschafts- und im Steuerrecht können dazu führen. Nachdem für die Steuerbilanz die Handelsbilanz maßgebend ist, muß auf die gesellschaftlichen Leistungen und die gesellschaftsrechtliche Einlage eingegangen werden.

Nun wird in diesem Zusammenhang nicht der gesamte Komplex der Einlagen zu betrachten sein, sondern nur die sog. verdeckte Einlage. Den Gegensatz bildet die sog. offene Einlage. Beide Begriffe sind noch nicht schlüssig voneinander abgegrenzt worden. Das Problem der verdeckten Einlage besteht insbesondere in seinem Verhältnis zu den allgemeinen geschäftlichen Beziehungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft, wie sie zwischen Kaufleuten üblich sind. Aus diesem Grund haben viele Bemerkungen zur verdeckten Einlage, die nicht diese Beziehung betreffen, Gültigkeit ebenso für die offene Einlage. Natürlich bedürfen versteckte Zuwendungen einer eindeutigen Abgrenzung sowohl zu der einen als auch zu der anderen Seite, damit der Gegenstand dieser Abhandlung klar herausgearbeitet werden kann.

Der Schwerpunkt der Arbeit liegt auf der Körperschaftsteuerlichen Betrachtung. Hier entzieht sich die Vieltgestalt der Erscheinungsformen einer gesetzlichen Fixierung, wie sie im Gesellschaftsteuerrecht wegen der Ausgestaltung als Rechtsverkehrssteuer in § 2 KVStG vorgenommen werden konnte. Außerdem heißt es, sich mit den in jüngster Zeit sich häufenden Aufsätzen, BFH-Urteilen und Urteilsanmerkungen zur verdeckten Einlage im Körperschaftsteuerrecht auseinanderzusetzen. Die herrschende Ansicht scheint in eine Sackgasse geraten zu sein. Das geschieht zum einen durch Einengen des Gegenstandes einer Einlage, zum anderen durch das steuerliche Nichtan-

erkennen von Kapitalrückzahlungen außer im Fall der förmlichen Kapitalherabsetzung.

Das Problem der verdeckten Einlage führt tief in die steuerliche Betrachtung des Konzerns hinein. Die Bestimmung der Konzernverrechnungspreise spielt eine tragende Rolle. Diese Frage hat mit dem grundsätzlichen Vorliegen einer verdeckten Einlage nur am Rande zu tun. Es ist deshalb nur zu fragen, ob eine Zuwendung durch die Muttergesellschaft dem Grunde nach vorliegt.

Der Kreis der steuerpflichtigen Personen wird prinzipiell auf Kapitalgesellschaften beschränkt. Diese Verfahrensweise bietet sich schon wegen der Gesellschaftsteuer an, der nur Rechtsvorgänge bei Kapitalgesellschaften und nicht bei allen Körperschaften unterliegen. Im wesentlichen wird deshalb auf AG, KGaA und GmbH einzugehen sein. Nicht einbezogen wird die GmbH & Co. KG, welche ertragsteuerlich Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist und folglich nicht unter das KStG fällt.

2. Abschnitt

Einlagen im Gesellschafts- und im Steuerrecht

§ 1 Beziehungen zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht

Gesellschaftsrecht ist das Recht der privatrechtlichen Personenvereinigungen, die zur Erreichung eines bestimmten Zweckes durch Rechtsgeschäft begründet werden¹⁾. Es hat - unter anderem - die Beziehungen zwischen den privatrechtlichen Personenvereinigungen und den an ihnen beteiligten Personen zu ordnen. Steuerrecht ist öffentliches Recht, im Kern Verwaltungsrecht²⁾ und hat die Aufgabe, unter der leitenden Idee steuerlicher Gerechtigkeit zutreffende Maßstäbe für die Heranziehung der Wirtschaftssubjekte zu Gemeinschaftsleistungen zu schaffen³⁾.

Trotz des Abstandes, der zwischen beiden Rechtsgebieten besteht, wird durch § 5 Abs. 1 EStG eine Brücke zwischen Steuerrecht und Gesellschaftsrecht (als Teil des Handelsrechts) geschlagen. Nach § 6 Abs. 1 S.1 KStG ist diese Norm auch auf Körperschaften anzuwenden. Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, haben für den Schluß des Wirtschaftsjahres das

1) Vgl. Hueck, Alfred: Gesellschaftsrecht, 17. Auflage, München 1975, S. 1.

2) Vgl. Kruse, H.W.: Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 2. Auflage, München 1969, S. 3 f.

3) Ballerstedt Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949, S. 5.

Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den h a n d e l s -
r e c h t l i c h e n Grundsätzen ordnungsmäßiger
Buchführung auszuweisen ist. Aus dieser Vorschrift
wird das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz
für die Steuerbilanz abgeleitet. Alle formal rechts-
gültigen Wertansätze der Handelsbilanz sind für die
Steuerbilanz verbindlich, wenn sie nicht gegen zwin-
gende steuerrechtliche Vorschriften verstoßen.

Auf die Einlage in Kapitalgesellschaften angewandt
bedeutet dieser Grundsatz, daß zunächst der ge-
sellschaftsrechtliche Einlagenbegriff steuerrechtlich
maßgeblich ist, falls nicht eine steuerliche Vorschrift
besteht, welche eine vom Handelsrecht abweichende Be-
urteilung notwendig macht. Eine Analyse der Einlage
muß folgerichtig auf das Problem eingehen, ob es einen
steuerlichen Einlagenbegriff gibt, der auch auf Kapi-
talgesellschaften anzuwenden ist. Nachdem diese Frage
zum Teil verneint¹⁾ und auf die handelsrechtlichen Grund-
sätze ordnungsmäßiger Buchführung Bezug genommen wird,
ist eine Beschäftigung mit der gesellschaftsrechtlichen
Einlage unumgänglich, um die steuerlichen Auswirkungen
aufzeigen zu können. Die handelsrechtliche Bilanzierung
dem Grund nach wäre dann für die Steuerbilanz maßgeb-
lich.

1) was in der Literatur insbesondere durch Rose erfolgte (vgl. Ro-
se, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung der Besteuerung von Ka-
pitalgesellschaften. In: StbJb 1967/68, S. 211 ff (insbesondere
S. 242 ff) (Zitierweise: Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwick-
lung).

§ 2 Die steuerrechtliche und die gesellschaftsrechtliche Einlage

A. Einlagen im Körperschaftsteuerrecht

1. Das Problem

Das Problem, ob es steuerlich Einlagen in Kapitalgesellschaften gibt oder nicht, ist so alt wie das Körperschaftsteuerrecht selbst¹⁾. Die Diskussion in der steuerrechtlichen Literatur wurde neu entfacht durch einen Beitrag von Rose²⁾. Er lehnt die Übertragung des durch den Begriff "Einlage" gekennzeichneten Sachverhalts, wie er in § 4 Abs. 1 S.3 EStG beschrieben wird, auf das Körperschaftsteuerrecht ab. Einlagen seien Überführungen von einem Bezirk in einen anderen Bezirk d e s s e l b e n Vermögens, das demselben Einkommensträger gehöre; bei Kapitalgesellschaft und Gesellschafter aber lägen zwei Vermögen und zwei Einkommens-träger vor. Im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter gäbe es nur entgeltliche und unentgeltliche Austauschverträge. Die dann auftauchende Frage, nach welchen Grundsätzen die steuerliche Behandlung nunmehr zu erfolgen hätte, beantwortet Rose mit dem Hinweis auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung³⁾. Danach wären Sach-"einlagen" gegen Kapitalerhöhung bei der Kapitalgesellschaft erfolgsunwirksam, weil die Gewinn- und Verlustrechnung unberührt bliebe, bei den Gesellschaftern sei Gewinn nur insoweit

1) Insofern irrt Herrmann, Carl: Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht. In: StbJb 1968/69, S. 177 ff. (S. 213), wenn er behauptet, die Frage der körperschaftsteuerlichen Einlage sei unbestritten gewesen.

2) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 242 ff.

3) ders.: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 244.

realisiert, als sie dies durch die Verabredung mit der Kapitalgesellschaft selbst zum Ausdruck brächten. "Einlagen" ohne nominelle Kapitalerhöhung¹⁾ würden bei der Kapitalgesellschaft steuerpflichtige Vermögensmehrungen darstellen, bei den Gesellschaften nach den üblichen Regeln zu beurteilen sein, z.B. seien sie bei gewerbetreibenden Gesellschaftern Betriebsausgaben.

2. Die gesetzliche Regelung

Das zur Zeit geltende Körperschaftsteuergesetz 1975 kennt das Rechtsinstitut der Einlage expressis verbis nicht.

In § 6 Nr. 9 des KStG 1920/22 waren allerdings noch die gesellschaftlichen Einlagen ausdrücklich von der Körperschaftsteuer befreit. Nach der Begründung zum Körperschaftsteuergesetz 1925 wurde diese Befreiung nicht mehr besonders ausgesprochen. Der Gesetzgeber ging von der Auffassung aus, derartige Einnahmen würden nicht mehr unter den auch für die Körperschaftsteuer geltenden Einkommensbegriff des EStG fallen²⁾. Nach Kennerknecht³⁾ und Herrmann-Heuer⁴⁾ muß das gleiche auch nunmehr gelten. Nach § 5 Abs. 1 des KStG 1975 be-

-
- 1) Später will Rose diesen Ausdruck durch "Einlagen ohne Bildung zum Eigenkapital gehörender Passivposten" ersetzen. Vgl. Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen. In: StbJb 1971/72, S. 183 ff. (S. 203, FN 69) (Zitierweise: Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme).
 - 2) Zitiert nach Kennerknecht, Albert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Loseblattsammlung, Köln 1935 - 1940, Anm. 23 zu § 6 KStG 1934, S. 222; siehe auch bei Evers, Robert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. Aug. 1925 und zur Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes. Zweite, gänzlich neubearbeitete Auflage, Berlin 1927, Anm. 103 zu § 11 KStG 1925, S. 494.
 - 3) Kennerknecht, Albert: a.a.O., Anm. 23 zu § 6 KStG 34, S. 222.
 - 4) Herrmann/Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetzen, Loseblattsammlung, 15. Auflage, Köln 1950/1975, Anm. 28 zu § 6 KStG, S. K 267 f. (Stand: Okt. 1968).

mißt sich die Körperschaftsteuer nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und den §§ 7 bis 16 des KStG (§ 6 Abs. 1 S. 1 KStG). Der mit Verordnung vom 23. Dez. 1968¹⁾ gestrichene § 15 KStDV hat die §§ 4 und 6 EStG ausdrücklich für anwendbar erklärt. Aber auch nach einer Streichung hat sich an der Anwendung der einschlägigen Vorschriften des EStG (d.h. also derjenigen, welche ihrem Wesen nach auch für juristische und nicht nur für natürliche Personen gelten) nichts geändert.

Das entscheidende Problem ist nun, ob § 4 Abs. 1 S.3 EStG, welcher von Einlagen spricht und zunächst einmal für alle Einkommensteuerpflichtigen gilt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, auch auf die der Körperschaftsteuer unterliegenden Kapitalgesellschaften anzuwenden ist. Die Frage kann nur im Wege der Gesetzesauslegung beantwortet werden. Ziel ist die Ermittlung des heute rechtlich maßgeblichen Sinnes dieser Vorschrift. Vor der Abgabe einer eigenen Stellungnahme sind die Rechtsprechung und die Meinungen im Schrifttum zu dieser Frage aufzuzeigen.

3. Die Rechtsprechung zur "Einlage" im Körperschaftsteuerrecht

Der Reichsfinanzhof ist von jeher davon ausgegangen, "Einlagen" in Kapitalgesellschaften seien in Anlehnung an die einkommensteuerlichen Vorschriften mög-

1. Artikel 1 Nr. 4 der Verordnung zur Änderung der Körperschaftsteuerverordnung vom 23. Dezember 1968, BStBl 1969 I S. 20.

lich¹⁾. Der Bundesfinanzhof stellt in seinem Urteil vom 28. Febr. 1956 I 92/54 U²⁾ die Steuerfreiheit von Einlagen und dem, was den Einlagen gleichzustellen ist, fest. Die Ausnahme von der Besteuerung beruhe auf dem auch für die Körperschaftsteuer anwendbaren § 4 Abs. 1 EStG. Diese Rechtsprechung hat der BFH bis in die jüngste Zeit aufrechterhalten³⁾, sich aber nie mit der Problematik der Einlage im Körperschaftsteuerrecht auseinandergesetzt⁴⁾. Döllerer⁵⁾ gibt die Auffassung des BFH wieder, wenn er die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über Begriff und Ermittlung des Einkommens in einer dem Körperschaftsteuerrecht angepaßten Weise übernehmen will, soweit die Grundgedanken der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ihre Anwendung im Körperschaftsteuerrecht erheischen.

-
- 1) RFH-Urteile v. 10. Okt. 1933 I A 336/32, RStBl 1934, S. 46 f.; v. 25. Juli 1934 I A 85/34, RStBl 1935, S. 587; v. 18. Sept. 1934 I A 217/34, StuW 1934 II Sp. 1603 ff.; v. 6. Febr. 1935 VI A 44/35, RStBl 1935, S. 941; v. 17. Okt. 1934 VI A 829/33, StuW 1935 II, Sp. 24 ff.; v. 28. Juli 1936 I A 83/36, RStBl 1936, S. 951 f.; v. 6. April 1937 I A 134/36, RStBl 1937, S. 900 f.; v. 8. Juni 1937 I A 378/36, RFHE Band 41, S. 274 ff.; v. 4. Okt. 1938 I 374/37, RStBl 1938, S. 1142; v. 18. Okt. 1938 I 290/38, RStBl 1938, S. 1107; v. 22. Juni 1943 I 204/42, RStBl 1943, S. 587.
 - 2) BStBl 1956 III S. 154 f.
 - 3) BFH-Urteile vom 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.; v. 9. März 1962 I 203/61 S, BStBl 1962 III S. 338 f.; v. 25. Nov. 1965 IV 216/64 S, BStBl 1966 III S. 110 f.; v. 3. Mai 1967 I 263/63, BStBl 1967 III S. 421 f.; v. 26. Juli 1967 I 138/65, BStBl 1967 III S. 733 f.; v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff.; v. 29. Mai 1968 I 187/65, BStBl 1968 II S. 722 f.; v. 19. Febr. 1970 I R 24/67, BStBl 1970 II S. 442 ff.; v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.; v. 15. Dez. 1971 I R 178/68, BStBl 1972 II S. 339 f.; v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f.
 - 4) So auch Rose, Gerd: Bemerkenswerte Entwicklungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur verdeckten Gewinnausschüttung. In: DB 1968, S. 1874 ff.
 - 5) Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1247; ders.: vGA und vE, S. 126.

4. Stellungnahme in der Fachliteratur

Lange bevor Rose¹⁾ die Einlage im Körperschaftsteuerrecht in Frage stellte, wurde die Problematik der Übernahme einkommensteuerrechtlicher Vorschriften über die Einlage erkannt. Bereits 1937 stellte Zimmermann²⁾ fest, Einlagen, d.h. Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb zuführt, könnten bei Kapitalgesellschaften strenggenommen nicht vorkommen. Da sie aber steuerrechtlich demselben Zweck dienten, die Besteuerung von Vermögenszugängen zu vermeiden, welche mit der eigentlichen Betriebsführung nicht zusammenhängen, seien gesellschaftsrechtliche Leistungen wie Einlagen zu behandeln. Ähnlich äußert sich Blümich³⁾, der die Einlagevorschriften des EStG sinngemäß angewandt wissen will.

Thiel, der sich in zahlreichen Aufsätzen mit der Gewinnverwirklichung beim Tausch und bei Einlagevorgängen

1) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 211 ff.

2) Zimmermann, E.: Entnahmen und Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach dem Körperschaftsteuerrecht. In: Industrie und Steuer 1937, Teil I, S. 61 ff.

3) Blümich, Walter: Körperschaftsteuergesetz vom 16. Okt. 1934, Berlin 1939, Anhang zu § 6 KStG, Anm. 4 zu § 4 EStG, S. 141. So auch in der 4. Auflage des Kommentars: siehe Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftsteuergesetz, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt 1965, Anhang zu § 6 KStG (§ 4 EStG) Anm. 4, S. 355. Vgl. auch Bühler, der bei der Körperschaftsteuer in Analogie zu den Vorschriften des EStG über die Neutralisierung der Entnahmen und Einlagen beachtet wissen will, daß Zahlungsvorgänge, die Ausfluß der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern sind, bei der Feststellung des Einkommens außer Betracht bleiben (Bühler, Ottmar: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen, Handkommentar, München und Heidelberg 1956, Anm. 4 zu § 6 KStG, S. 467).

in Kapitalgesellschaften befaßt hat¹⁾, behandelt das Einbringen von Sachwerten in Kapitalgesellschaften als Vorgänge mit Einlagecharakter, die auch steuerlich als solche zu werten seien²⁾. "Die Einlage in eine KapGes. unterscheidet sich als gesellschaftsrechtlicher Vorgang in ihrem rechtlichen und wirtschaftlichen Grundgehalt nicht von der Einlage in ein Personenunternehmen"³⁾.

Wohl zum ersten Male ausführlich befaßte sich Dobelke mit dem Problem der Einlage i.S. des § 4 Abs. 1 EStG bei Kapitalgesellschaften⁴⁾. Er geht vom Begriff der Einlage aus, die er als Wirtschaftsgüter, welche der Steuerpflichtige dem Betrieb zuführt, verstanden wissen will. Aufgrund dieser Definition kommt er zu dem Ergebnis, Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG seien nur bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften möglich. Diese Auffassung

-
- 1) Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281 ff.; ders.: Die Gewinnverwirklichung beim Tausch. In: DB 1958, S. 1431 ff.; ders.: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft. In: DB 1960, S. 300 ff. und S. 334 ff.; ders.: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 212 ff.; ders.: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1961/62, S. 181 ff.; ders.: Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1966/67, S. 247 ff.; ders.: Die Gewinnverwirklichung. In: StRK 1968, S. 273 ff.
 - 2) Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281 ff. (S. 1281).
 - 3) Thiel, Rudolf: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1961/62, S. 181 ff. (S. 189).
Thiel zieht allerdings nicht die Konsequenz, die sich daraus ergeben müßte: die Anwendung der die Einlage betreffenden Vorschriften. In Anlehnung an die handelsrechtliche Behandlung von Einlagen in Kapitalgesellschaften will er den Einlagevorgang in der Person der Kapitalgesellschaft als ein kaufähnliches Anschaffungsgeschäft und in der Person des Gesellschafters als ein verkaufsähnliches Veräußerungsgeschäft gewertet wissen (vgl. seine Ausführungen in DB 1960, S. 300 ff.)
 - 4) Dobelke Josef: Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich? In: WPg 1963, S. 65 ff. Auf seine Ausführungen weist Rose besonders hin (vgl. Rose Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 243 f.)

begründet er wie folgt¹⁾:

- als der Betrieb des Steuerpflichtigen könnten nur Einzelunternehmen oder Anteile an Personengesellschaften angesehen werden;
- Gesellschafter und Kapitalgesellschaft seien zwei voneinander völlig verschiedene Rechtspersonen; die Kapitalgesellschaft habe kein Privatvermögen, aus dem sie die Einlage erbringen könne;
- Eigentumsübertragung und Leistung seien mit dem einkommensteuerlichen Begriff der Einlage nicht vergleichbar, vielmehr schlossen sie sich gegenseitig aus.

Noch 1958 hat Kohlenbach²⁾ auf die Einlage eines Gesellschafters in eine Kapitalgesellschaft die einkommensteuerlichen Vorschriften angewendet wissen wollen. 1965³⁾ hält er aber in Antwort auf die Ausführungen von Voss⁴⁾ diese Schlußfolgerung für bedenklich, da eine gesellschaftsrechtliche Einlage im Sinne des Aktien- und GmbH-Rechts etwas anderes sei als die Einlage einer natürlichen Person aus ihrem Privatvermögen in ihre betriebliche Sphäre. Kapitalgesellschaften hätten nur einen betrieblichen Bereich.

Auf die Mehrdeutigkeit des Begriffes der Einlage geht zum ersten Male Bise⁵⁾ ein. Er versteht unter Einlage

1) Dobelke, Josef: a.a.O., S. 66 ff.

2) Kohlenbach, Karl: Pensionsrückstellungen des Organträgers für Pensionsverpflichtungen gegenüber Betriebsangehörigen des Organs. In: GmbHR 1958, S. 38 f. (S. 39).

3) Kohlenbach: Zur Bewertung von unentgeltlichen Sacheinlagen bei einer Kapitalgesellschaft. In: DB 1965, S. 912.

4) Voss, Achim: Unternehmerische Maßnahmen zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei sog. Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1965, S. 10 ff. (S. 11). Voss geht von einer Anwendung der Vorschriften des EStG bei gesellschaftsrechtlichen Einlagen aus. Ebenso Glade, A.: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1963, S. 81 ff. (S. 83).

5) Bise, Wilhelm: Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967, S. 55 f.

sowohl die Vermehrung eines Gesamthandsvermögens als auch des Vermögens einer Kapitalgesellschaft durch Überführen eines Wirtschaftsgutes aus der Sphäre des Gesellschafters in die der Gesellschaft. Der im Einkommensteuerrecht verwendete Begriff sage aber etwas ganz anderes, da er lediglich eine Grenze zwischen dem steuerlich nicht beachtlichen Bereich und dem einkommensteuerlich beachtlichen Bereich einer natürlichen Person ziehe. Die "Einlage" in den körperschaftsteuerlich beachtlichen Bereich könne aus dem steuerlich nicht beachtlichen oder dem einkommensteuerlich beachtlichen Bereich kommen. Da sich Bise auf die Behandlung steuerlichen Fragen der Verschmelzung beschränkt, konnte er diesem guten Ansatzpunkt zur Klärung der Unterschiede zwischen einkommensteuerlicher und körperschaftsteuerlicher "Einlage" nicht weiter verfolgen.

Meyer-Arndt¹⁾ glaubt auf die Widersprüchlichkeit der "ganz einhelligen"²⁾ Lehre hinweisen zu müssen, welche die Einlagen-Vorschriften des EStG ins Körperschaftsteuerrecht übernehme, nicht aber die Entnahmevorschriften. Die Anwendung der einkommensteuerlichen Vorschriften auf die körperschaftsteuerliche "Einlage" steht für ihn eindeutig fest:

"Wie ist denn die Kapitaleinzahlung bei der Gründung einer Gesellschaft oder bei der Kapitalerhöhung zu beurteilen? Ist sie keine Einlage? ... Wer geltend machen wollte, daß es bei einer Kapitalgesellschaft keine Einlagen gebe, müßte bei der Gründung jeder

1) Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung. In: DB 1967, S. 1281 ff. (S. 1283 FN 19) (Zitierweise: Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen). Meyer-Arndt will die Entnahmeregeln des EStG ins Körperschaftsteuerrecht übernehmen. Seine Beweisführung, daß der Annahme von Einlagen zwangsläufig auch die Annahme von Entnahmen folgen muß, überzeugt nicht (ebenso Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 234).

2) "Ganz einhellig" war die Lehre nie, welche die körperschaftsteuerliche "Einlage" im Sinn der EStG-Vorschriften behandeln wollte.

Kapitalgesellschaft zunächst einmal 51 % des eingezahlten Kapitals als Körperschaftsteuer erheben. Eine solche Auffassung widerlegt sich selbst¹⁾).

Nach Veröffentlichung der von Rose vorgeschlagenen Problemlösung zu den Einlagen im Körperschaftsteuerrecht²⁾ ergab sich im Schrifttum eine rege Diskussion, die durchaus nicht "durchgehend höflich ablehnend"³⁾ war, wie Rose selbst meint. Im wesentlichen haben sich dabei drei Ansichten herauskristallisiert:

- ein Teil lehnt den Vorschlag von Rose ab und will die einkommensteuerlichen Einlagevorschriften auch für das Körperschaftsteuerrecht gelten lassen;
- der andere Teil stimmt Rose zu, da es sich bei der "Einlage" in eine Kapitalgesellschaft um eine Veräußerung handele;
- zuletzt wird noch die Meinung vertreten, die Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 1 S.3 EStG passe zwar nicht auf das Körperschaftsteuerrecht, das schlosse eine Übernahme des Grundgedankens dieser einkommensteuerlichen Vorschrift auf die Kapitalgesellschaft aber nicht aus.

Dem Vorschlag von Rose stehen insbesondere Herrmann⁴⁾ und Bise⁵⁾ ablehnend gegenüber. Herrmann⁶⁾ sieht die Ver-

1) Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen, S. 1283.

2) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 242 ff.

3) ders.: Ausgewählte Probleme, S. 202 ff.

4) Herrmann, Carl: Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht. In: StbJb 1968/69, S. 177 ff. (S. 213 f.). Mit gleicher Begründung auch Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 28 zu § 6 KStG, S. K 268 (Stand Okt. 1968); ähnlich auch Barske, K.: Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften - Gewinnverwirklichung - In: NWB Fach 4, S. 823 ff. (S. 827); vgl. ebenso Pezzer, Heinz Jürgen: Zur körperschaftsteuerlichen Problematik der verdeckten Einlage im Konzern. In: StuW 1975, S. 222 ff. (S. 223).

5) Bise, Wilhelm: Veräußerungen im Steuerrecht. In: StbJb 1968/69, S. 353 ff. (S. 390 ff.).

6) Vgl. FN 4. Ähnlich auch Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 269 ff. (S. 311). Vgl. auch Seidel, Gernot: Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972, S. 72 f.

wendung des Begriffs der Einlage bei kapitalgesellschaftsrechtlichen Vorgängen - unter Berufung auf Thiel¹⁾ - als selbstverständlich an. Eine Begründung für diese These gibt er indessen nicht²⁾. Bise³⁾ geht in seiner Argumentation nicht auf die Problematik des Wesensunterschiedes zwischen Einlagen in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft und "Einlagen" in Körperschaften ein. Er sieht gesellschaftsrechtliche Vorgänge als Akte an, die sich auf der Vermögensebene vollziehen. Da Gewinn grundsätzlich nur dann entstehe, wenn das Unternehmen aus eigener Kraft erfolgreich war, könnten gesellschaftsrechtliche Vorgänge nie zu einem steuerpflichtigen Einkommen führen⁴⁾.

Die von Rose neu zur Diskussion gestellte Problematik und sein Lösungsvorschlag, bei Kapitalzuführungen von den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszugehen⁵⁾, sind im Schrifttum nicht ohne Eindruck geblieben. Immer häufiger wird die Auffassung vertreten, die Gleichsetzung der Einlagen in Kapitalgesellschaften mit Einlagen im

-
- 1) Thiel, Rudolf: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1961/62, S. 181 ff.
 - 2) So auch Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme, S. 207. Im übrigen wendet sich die Kritik von Herrmann gegen die von Rose vorgeschlagene Lösung, der diese Kapitalzuführungen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung behandeln wissen will. Die Einwendungen von Herrmann können demnach nicht überzeugen, da sie am eigentlichen Problem vorbeigehen.
 - 3) Vgl. FN 5 auf S. 15
 - 4) Bise, Wilhelm: Veräußerungen im Steuerrecht, a.a.O., S. 390 ff. Mit dieser Argumentation geht Bise - wie Herrmann - nur gegen den Lösungsvorschlag von Rose an, die Einlagen nach den GoB zu behandeln. Das eigentliche Problem ist außer acht gelassen worden. Ähnlich wie Bise auch Meyer-Arndt, Lüder: Steuerliche Gestaltungsfreiheit der GmbH & Co.KG. In: StbJb 1971/72 S. 137 ff. (S. 153, FN 32) und Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 826 f.
 - 5) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 244.

einkommensteuerrechtlichen Sinn sei rechtsirrig¹⁾.

"Während Einlagen und Entnahmen i.S. des Einkommensteuerrechts Vorgänge zwischen verschiedenen Vermögensphären desselben Vermögensträgers sind, tritt im KSt-Recht an dessen Stelle die Vermögensübertragung zwischen zwei verschiedenen Vermögensträgern"²⁾. Den Versuch, die Einlageregeln des Einkommensteuerrechts auf "Einlagen" in Kapitalgesellschaften anzuwenden, sieht Mathiak³⁾ durch die gleiche Bezeichnung für zwei wirtschaftlich ähnliche Vorgänge mit teilweise gleichen Rechtsfolgen veranlaßt. Zuführungen der Gesellschafter an die Gesellschaft würden ebenso wie die Zuführungen der natürlichen Personen aus der Privat- in die Betriebssphäre als "Einlagen" bezeichnet. Beide erhöhten aber nicht den Gewinn. Darin erschöpfe sich die Gemeinsamkeit bei der Einlagebegriffe.

Die dritte Ansicht, die Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 1 S.3 EStG passe zwar nicht auf das Körperschaftsteuerrecht, das schließe aber die Übernahme des Grundgedankens dieser einkommensteuerlichen Vorschrift auf die Kapitalgesellschaft nicht aus, ist die zur Zeit

1) So Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern. In: FR 1971, S. 405 ff. (S. 407); ders.: Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: GmbHR 1972, S. 129 ff. (S. 131); ders.: Zur Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 25 ff. (S. 26); Asseyer in Diskussion zu Friedrich, Werner: Interessante Einzelfragen aus dem Steuerrecht der Kapitalgesellschaften. In: JbFSt 1968/69, S. 73 ff. (S. 96); Mathiak, Walter: Gewinnrealisierung bei Vorteilszuwendungen von Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften. In: DStR 1970, S. 359 ff. (S. 363 f.); Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften. In: NWB Fach 4, S. 717 ff. (S. 721); (Zitierweise: Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen); Bopp, Gerhard, F.: Fragen der internationalen Konzernbesteuerung. In: DStZA 1973, S. 105 ff. (S. 107); Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht. In: JbFSt 1973/74, S. 112 ff. (S. 124 f.).

2) Brezing, Klaus: Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen. In: StBp 1974, S. 26.

3) Mathiak, Walter: a.a.O., S. 363.

überwiegende¹⁾ und wird auch von der Rechtsprechung vertreten²⁾. "Einlagen" in Kapitalgesellschaften lassen sich nicht unmittelbar aus den Vorschriften des Einkommensteuerrechts begründen, das nur Einlagen aus einem Privatvermögen in das Betriebsvermögen kenne. Nach dem Sinn der allgemeinen Einlageregeln könnten aber betriebsfremde Erträge, die in einem außerbetrieblichen Verhältnis zu einem Dritten wurzelten, den Gewinn nicht kürzen³⁾.

5. Eigene Auffassung

Rose⁴⁾ kennt nur einen steuerlichen Einlagebegriff: den des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. Darin liegt die Schwäche seiner Argumentation. Geht man von der Gesetzesbestimmung aus, ist in der Tat zu dem Ergebnis zu kommen, Einlagen i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG können bei Kapitalgesellschaften nicht vorkommen: bei der Einlage in ein Einzelunternehmen werden Vermögenswerte des Unterneh-

1) Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1247; ders.: vGA und vE, S. 126 ff.; Weissenborn, Hans Ulrich: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Teil B, München 1973, S. 79; Quack, Engelbert: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften. In: DStR 1972, S. 10 ff. (S. 15 f.); Becker, Wilhelm, Kießling, Heinz: Körperschaftsteuer, 4. Auflage, Düsseldorf 1971, S. 66; Lenski, Edgar, Schmidt, Ludwig: Körperschaftsteuer, 6. Auflage, Stuttgart 1972, Anm. 31 zu § 6 KStG, S. 78 f.; Brockhoff-Lenski-Zastrau: Rechtsprechungskommentar zur Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, Bonn 1969, § 5 KStG (B), S. 1; Balser-Pichura-Meyer: Die GmbH, 4. Auflage, Freiburg i.Br. 1971, S. 179; Tipke, Klaus: Steuerrecht, Köln 1973, S. 235; von Wallis, Hugo: Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne. In: StbJb 1970/71, S. 113 ff. (S. 126 ff.); Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 43 zu § 6 KStG, S. K 40 (Stand Febr. 1975); im Ergebnis wohl auch Schmidt-Troschke, G.: Ersparnisse Aufwendungen als einziger Vermögensvorteil der Zuwendung eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: GmbHR 1973, S. 65 ff. (S. 65 f.); Röhrkasten, Burkhard: a.a.O., S. 828.

2) Vgl. z.B. BFH-U. I R 51/66 vom 3. Febr. 1971, BStBl 1971 II S. 408 ff. (S. 410).

3) Quack, Engelbert: a.a.O., S. 16.

4) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 228 und 242.

mers vom privaten in den betrieblichen Bereich umgeschichtet, bei der "Einlage" in eine Kapitalgesellschaft wechselt das Eigentum an betreffenden Vermögensgegenstand. Wer aber sagt, daß diese formaljuristische Betrachtungsweise im Ertragsteuerrecht Geltung hat? Mathiak¹⁾ hat das Problem genau erkannt, wenn er den Streit um das Anwenden der einkommensteuerlichen Einlageregeln durch die gleiche Bezeichnung für zwei wirtschaftlich ähnliche Vorgänge mit teilweise gleichen Rechtsfolgen veranlaßt sieht: Zuführungen der Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft in Erfüllung gesellschaftsrechtlicher Verpflichtungen würden ebenso wie die Zuführungen der natürlichen Personen aus der Privat- in die Betriebssphäre als "Einlagen" bezeichnet. Diesem Mißverständnis ist Meyer-Arndt²⁾ zum Opfer gefallen, wenn er fragt, ob denn die Kapitaleinzahlung bei der Gründung einer Gesellschaft oder bei der Kapitalerhöhung keine Einlage sei. Diese Frage hätte so gar nicht gestellt werden dürfen. Es ging um die Anwendung des § 4 Abs. 1 S.3 EStG auf "Einlagen" in Kapitalgesellschaften. Hier mußte Meyer-Arndt eine wortgetreue Übernahme der einkommensteuerlichen Definition verneinen, da der Wortlaut eindeutig auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften abgestellt ist. Nachdem es ihm aber insbesondere um die Anwendung der Bewertungsvorschrift für einkommensteuerrechtliche Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr.5 EStG) ging, hat er diese Klippe wissentlich oder unwissentlich umgangen. Auszugehen ist also zunächst einmal vom Gesetzeswortlaut. Was körperschaftsteuerlich als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, richtet sich gem. § 6 Abs. 1 S.1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7 bis 16 des KStG. Das bedeutet gleichzeitig, daß auch

1) Mathiak, Walter: a.a.O., S. 363

2) Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen, S. 1283.

das, was nicht als Einkommen gilt (also z.B. Einlagen), diesem Grundsatz entsprechend zu bestimmen ist. Damit ist man bei der Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG, wonach beim Steuerpflichtigen am Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Allerdings ist die (steuerliche) Vorschrift über die Einlage zu befolgen (§ 5 Abs. 4 EStG). Beschrieben ist sie in § 4 Abs. 1 S.3 EStG. Sie ist dort definiert als "alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat". Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß bei wortgetreuer Auslegung die Anwendung dieser Norm auf Einlagen in Kapitalgesellschaften nicht möglich wäre. Steuerpflichtige im Sinne des KStG ist die Körperschaft, welche ihrem Betrieb nichts zuführen kann. Diese Möglichkeit hat lediglich der Gesellschafter. Muß nun zum Ausgangspunkt, dem § 5 Abs. 1 EStG, zurückgegangen werden, welcher auf die **h a n d e l s r e c h t l i c h e n** Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweist? Trotz der Verschiedenartigkeit der Einlagen im Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften und in Kapitalgesellschaften besteht aber zu einem solchen Schritt keine Veranlassung. Der Gesetzgeber hat in § 4 Abs. 1 S.3 EStG die Einlage definiert und dabei nur die Eigenkapitalzuführungen in Einzelunternehmen und Personengesellschaften vor Augen gehabt. Die noch im KStG 1920/22 ausgesprochene Steuerbefreiung der gesellschaftlichen Einlagen wurde im KStG 1925 fallen gelassen. Die Steuerbefreiung wurde vom Gesetzgeber für nicht mehr notwendig gehalten, da Einlagen nicht mehr unter den auch für Körperschaftsteuer geltenden Einkommensbegriff des EStG fallen würden¹⁾. Diese Begründung ist doch nur

1) S. bei Kennerknecht, Albert: a.a.O., Anm. 23 zu § 6 KStG 34, S. 222.

so zu deuten, daß all dasjenige, was einkommensteuerlich Einlage in ein Unternehmen durch den Steuerpflichtigen sein kann, ebenso körperschaftsteuerlich Einlage in eine Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter sein kann. Folglich ist § 4 Abs. 1 S.3 entsprechend seines Sinngehaltes auch im Körperschaftsteuerrecht anwendbar. Eine Übernahme der handels- und hier insbesondere der gesellschaftsrechtlichen Grundsätze zur Bilanzierung von Einlagen ist deshalb steuerrechtlich nicht geboten. § 4 Abs. 1 S.3 EStG muß sinngemäß auf Einlagen in Kapitalgesellschaften angewandt werden. Die Meinungen darüber, was als eine solche Einlage in Kapitalgesellschaften anzusehen ist, sind geteilt. Einmal wird darunter all das verstanden, was die Gesellschafter oder Genossen zwecks Erlangung gesellschaftlicher oder genossenschaftlicher Rechte zu leisten haben¹⁾, zum andern all das, was ein Gesellschafter nur mit Rücksicht auf diese seine Eigenschaft der Kapitalgesellschaft gewährt²⁾.

Der Unterschied ist erheblich: im ersten Fall wird auf den gesellschaftsrechtlichen Begriff der Einlage abgestellt,

1) Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 28 zu § 6 KStG, S. K 268 (Stand Oktober 1968), ebenso Blaschke, Heribert: Die Körperschaftsteuer. In: Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon-Kommentar zum gesamten Steuerrecht, Körperschaftsteuer Darstellung 1, 485/001, S. 27 f.; Evers, Robert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 und zur Verordnung der Durchführung der Körperschaftsteuergesetzes. Zweite, gänzlich neubearbeitete Auflage, Berlin 1927, Anm. 105 zu § 11 KStG 1925, S. 494.

Zur Kritik an dieser Begriffsbestimmung siehe Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1248; ders.: vGA und vE, S. 122.

2) Meyer-Arndt, Lüder: Steuerliche Gestaltungsfreiheit der GmbH & Co. KG. In: StbJb 1971/72, S. 137 ff. (S. 153); ähnlich Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1965, Anhang zu § 6 KStG (§ 4 EStG), Anm. 4, S. 355; Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966, S. 162; Seidel, Gernot: Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972, S. 72.

der auf das Begründen mitgliedschaftlicher Rechte abstellt, im zweiten Fall auf die Motivation des Gesellschafters. Zwangsläufig ist die zweite Definition umfassender als erstere.

Für den Einzelunternehmer sind Einlagen - wenn man jetzt die Passiv- und nicht die Aktivseite der Bilanz sieht - Zuführungen von Eigenkapital aus seinem Privat- in sein Betriebsvermögen. Sein Kapitalkonto ändert sich entsprechend. Auf die Einlage in eine Kapitalgesellschaft angewandt bedeutet dies, daß der Gesellschafter aus seinem Vermögen der Gesellschaft Eigenkapital zuführt. Nachdem Kapitalgesellschaften mehrere Passivpositionen mit Eigenkapitalcharakter haben, muß die Einlage nicht unbedingt ihren Niederschlag auf dem Nominalkapitalkonto finden. Ebenso kann sie unter den gesetzlichen oder den freien Rücklagen auszuweisen sein. Ein Ausweis unter dem Nominalkapital erfolgt auch in der Steuerbilanz nur, falls die Einlage in der entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Form erbracht wird. Die sinngemäße Übernahme des § 4 Abs. 1 S.3 EStG auf das Körperschaftsteuerrecht bedeutet, daß der steuerliche Einlagenbegriff über diejenige gesellschaftsrechtliche Einlage hinausgeht, die sich im Grund- oder Stammkapital niederschlägt. Gleichzeitig ist damit klargestellt, daß die Eigenkapitalzufuhr von außen erfolgen muß, da Gewinnthesaurierung keine Zuführung von Wirtschaftsgütern durch den Kapitalgesellschafter sein kann. Steuerlich muß die Einlage in Kapitalgesellschaften demnach zwei Bedingungen genügen:

1. es muß sich um eine Eigenkapitalzuführung handeln, welche
2. nur durch Außenfinanzierung erfolgen kann.

Auf eine Darstellung der gesellschaftsrechtlichen Behandlung von Einlagen in Kapitalgesellschaften kann nicht verzichtet werden. Der Grundsatz der Maßgeblich-

keit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gebietet es, für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung vom Handelsbilanzgewinn auszugehen. Die Handelsbilanz ist demnach unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften zu korrigieren. Um Korrekturen vornehmen zu können, muß u.a. auch festgestellt werden, inwieweit Einlagen durch Gesellschafter den handelsrechtlichen Gewinn beeinflussen haben. Erst wenn diese Feststellungen getroffen sind, können aufgrund der sinngemäßen Anwendung des Einlagenbegriffes in § 4 Abs. 1 S.3 EStG auf Einlagen in Kapitalgesellschaften steuerlich Ergebnisänderungen vorgenommen werden.

B. Einlagen im Gesellschaftsteuerrecht

Das Kapitalverkehrsteuerrecht kennt den Begriff der Einlage als solchen nicht. Der Gesellschaftsteuer unterliegen nach § 2 KVStG der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten und genau umschriebene und abschließend aufgezählte Leistungen der Gesellschafter. Es wird in Haupttatbestand (§ 2 Abs. 1 Nr.1 KVStG), Nebentatbestände (§ 2 Abs. 1 Nr. 2-4 KVStG) und Sondertatbestände (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 u. 6 KVStG) unterschieden¹⁾. Leistung ist grundsätzlich jedes Tun oder Unterlassen (§ 241 BGB), das Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann. Auf die gesellschaftsteuerlichen Tatbestände bezogen fällt darunter jede Rechtshandlung, die das Aktivvermögen der Gesellschafter zu erhöhen oder ihre Passiva zu vermindern in der Lage ist²⁾. Das Kapitalverkehrsteuerrecht spricht von Leistungen, nicht aber von

-
- 1) Vgl. Brönner-Kamprad: Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. völlig neu bearbeitete Auflage, Köln 1973, Anm. 2 zu § 2 KVStG, S. 9 f.; Kinnebrock, Franz: Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, 4., erneuerte und erweiterte Auflage, München 1974, S. 55 f.
2) Vgl. auch Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 73

Einlagen. Nach Dobelke¹⁾ ist der Begriff der Leistung nicht zu vereinbaren mit dem Begriff der Einlage; beide schließen sich gegenseitig aus. Einer Leistung stehe immer eine Gegenleistung gegenüber, bei der Einlage fehle es aber an einer Gegenleistung. Dobelke geht dabei vom Einlagenbegriff des § 4 Abs. 1 S.3 EStG aus. Diese Definition aber kann auf Kapitalgesellschaften nur dem Sinne nach angewandt werden. Was wird von der Gesellschaftsteuer erfaßt? Das KVStG besteuert Vorgänge des Rechtsverkehrs. Es werden Gesellschaftsrechte, erhöhte Gesellschaftsrechte oder Erhöhungen des Wertes von Gesellschaftsrechten von den Gesellschaftern "erworben" bzw. von der Gesellschaft "veräußert". Veräußerungen bzw. Anschaffungen als solche liegen aber beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten und erst recht bei den Neben- und Sondertatbeständen nicht vor. Die Gesellschaftsteuer erfaßt die gesellschaftliche Bindung von Eigenkapital bei inländischen Kapitalgesellschaften²⁾. Damit ist eine Ähnlichkeit zu dem, was körperschaftsteuerlich Einlage durch den Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft genannt wird, hergestellt. Es handelt sich lediglich um zwei Betrachtungsweisen von unterschiedlichen Standorten aus. Im Kapitalverkehrsteuerrecht wird die Leistung des Gesellschafters angesehen, welche zu einer Einlage in die Kapitalgesellschaft führt. Im Körperschaftsteuerrecht interessiert lediglich die Körperschaft als solche, es wird die Einlage betrachtet, welche aufgrund einer Leistung des Gesellschafters erfolgte. Nun könnte untersucht werden, ob die gesellschaftlichen Leistungen des § 2 KVStG, welche der Gesellschaft-

1) Dobelke, Josef: a.a.O., S. 67.

2) Vgl. Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 1 zu § 1 KVStG, S. 1 f; ähnlich Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 52.

steuer unterliegen, bei der Kapitalgesellschaft zu Einlagen führen. Dabei interessieren insbesondere jene Leistungen, welche zu sog. verdeckten Einlagen führen. Nachdem eine Definition solcher Einlagen und die Abgrenzung von den offenen Einlagen noch nicht erfolgt sind, ist die Untersuchung weiter unten vorzunehmen.

C. Die gesellschaftsrechtliche Einlage

1. Der gesellschaftsrechtliche Einlagenbegriff

a) Die Regelung im AktG und GmbHG

Das Aktiengesetz kennt den Begriff der Einlage, eine Definition gibt es aber nicht: die Gründer haben die Aktien gegen Einlagen zu übernehmen (§ 2 AktG), Einlagen können durch Einzahlung oder durch Sacheinlagen geleistet werden (§ 27 AktG), die Verpflichtung zur Leistung der Einlagen wird durch den Nennbetrag oder den höheren Ausgabebetrag der Aktien begrenzt (§ 54 Abs. 1 AktG), Einlagen dürfen nicht zurückgewährt werden (§ 57 Abs. 1 AktG), die Vorstandsmitglieder sind zum Ersatz verpflichtet, wenn Einlagen zurückgewährt werden (§ 93 Abs. 3 Nr. 1 AktG), eine Maßnahme der Kapitalbeschaffung ist die Kapitalerhöhung gegen Einlagen (§ 182 ff. AktG).

Das GmbHG spricht nicht von Einlagen, sondern von der sog. Stammeinlage, die als auf das Stammkapital zu leistende Einlage definiert wird (§ 3 Abs. 1 GmbHG). Diese Begriffsbestimmung hilft auch nicht weiter.

b) Einlagen im aktienrechtlichen Sinn

(1) Im Wege der Gesetzesauslegung muß der Versuch unternommen werden, eine Begriffsbestimmung der Einlage vorzunehmen. Es kann durchaus möglich sein, daß der aktienrechtliche und der GmbH-rechtliche Einlagenbegriff voneinander abweichen.

(2) Der Versuch, die Einlage aus § 57 AktG¹⁾ heraus zu erklären, ist nicht möglich. Die Formulierung "Einlagen" in Abs. 1 Satz 1 ist "verfehlt, längst überholt und nur noch historisch zu verstehen"²⁾.

Nicht nur Einlagen, das gesamte Vermögen der Aktiengesellschaft (mit Ausnahme des Bilanzgewinnes) unterliegt dem Verbot der Rückgewähr. Nur im Moment der Einzahlung oder der Einbringung ist die Einlage etwas Konkretes, ein existierender Gegenstand, der dann sofort im Gesellschaftsvermögen verschwindet³⁾. Die aktienrechtliche Literatur hat das nicht immer erkannt, sich aber dadurch geholfen, daß sie den Einlagenbegriff des § 57 sehr weit ausgelegt hat⁴⁾. Unter Einlage, die nicht

1) § 57 Abs. 1 S. 1 AktG: Den Aktionären dürfen die Einlagen nicht zurückgewährt werden.

2) Lutter in Kölner Kommentar zum AktG, Anm. 3 zu § 57 AktG, S. 404.

3) Vgl. Brodmann, Erich: Aktienrecht, Kommentar, Berlin und Leipzig 1928, Anm. 1a zu § 213 HGB 1897, S. 143; ähnlich auch Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 76.

4) Deshalb ist auch die Kritik von Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 78 FN 19 an Brodmann (Aktienrecht; a.a.O., Anm. 1a zu § 211 HGB 1897, S. 137) unberechtigt. Da nach Ballerstedt der Begriff der gesellschaftsrechtlichen Leistung im Aktienrecht den Charakter der Freiwilligkeit ebenso wie den der Unentgeltlichkeit ausschließt, kann er Brodmann nicht darin folgen, daß dieser auch bei freiwilligen Zahlungen der Aktionäre von "Einlagen" spricht. So definitiv hat das Brodmann aber nie gesagt. Er schränkt ein, daß auf diese Zahlungen jedenfalls § 213 HGB 1897 (der ungefähr dem jetzigen § 57 Abs. 1 AktG entspricht) Anwendung findet. Brodmann hat also bereits damals erkannt, daß zwischen der Begriff der Einlage i.S.d. § 213 HGB 1897 (jetzt § 57 Abs. 1 AktG) und dem des § 211 HGB 1897 (jetzt § 54 Abs. 1 AktG) ein Unterschied besteht.

zurückgewährt werden durfte, verstand sie jede Zahlung, die der Aktionär in seiner Eigenschaft als Gesellschaftsmitglied an die AG leistete, also nicht nur den Betrag, den er auf den Nennbetrag oder als Aufgeld gezahlt hat, sondern auch freiwillige Zahlungen¹⁾. Godin-Wilhelmi²⁾ meinen, daß es sich dabei nur um einen Streit um Worte handle. Da jedoch die extensive Auslegung des Einlagenbegriffs im Sinne des § 57 Abs. 1 AktG auf das Gesamtvermögen der AG mit Ausnahme des förmlich festgestellten Bilanzgewinnes hinausläuft, kann die Definition einer so verstandenen Einlage leicht zu

1) Vgl. Fischer in Großkommentar AktG, 8. Auflage, Anm. 2 zu § 52 AktG 37, S. 307; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, 4. Auflage, Band I, Berlin 1971, Anm. 3 zu § 57 AktG, S. 302 (Zitierweise: Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage); Brodmann, Erich: Aktienrecht, a.a.O., Anm. 1a zu § 213 HGB 1897, S. 143; Ritter, Carl: Aktiengesetz, 2. Auflage, Abschnitt 3, 4, Berlin und München 1939, Anm. 3b zu § 52 AktG 37, S. 163 (Zitierweise: Ritter, Carl: Aktiengesetz, 2. Auflage); Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 13. Auflage, Anm. 3 zu § 57 AktG, S. 153; Gessler, Jörg H.: Aktiengesetz, Kommentar, 2. Auflage, Frankfurt 1969, Anm. 2 zu § 57 AktG, S. 56 (Zitierweise: Gessler, Jörg H.: Aktiengesetz, 2. Auflage); Schlegelberger-Quassowski-Herbig-Geßler-Hefermehl: Aktiengesetz, Kommentar, 3. Auflage, Berlin 1939, Anm. 3 zu § 52 AktG 37, S. 171 (Zitierweise: Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3. Auflage); Bergsteiner, Werner: Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968, S. 60; Möhring-Tank-Grass-Reuss: Handbuch der Aktiengesellschaften, Band I, Loseblattsammlung, Köln 1967/74, I. Teil: Gesellschaftsrecht, bearbeitet von Möhring, Ph., Tank, G., Anm. I 100, S. I 55 f. (Zitierweise: Möhring-Tank im Handbuch der Aktiengesellschaften). A.A. Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14. Auflage, 2. Band, verfaßt von Pinner, Albert, Berlin und Leipzig 1933, Anm. 1 zu § 213 HGB 1897, S. 171 (Zitierweise: Staub-Pinner in Kommentar zum HGB, 14. Auflage), der den Einlagenbegriff des § 213 HGB 1897 (jetzt § 57 Abs. 1 AktG) im gleichen Sinn wie bei den anderen einschlägigen Vorschriften angewendet wissen will. Trotz dieser eindeutigen Festlegung widerlegt er sich selbst, indem er unter Berufung auf Brodmann (Aktienrecht, a.a.O., Anm. 1a zu § 211 HGB 1897, S. 137) freiwillige Leistungen ebenfalls unter § 213 HGB 1897 fallen läßt und sie deshalb von der Rückzahlung ausschließt (vgl. Anm. 1a zu § 213 HGB 1897, S. 172).

2) Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 3 zu § 57, S. 302

Mißverständnissen Anlaß geben¹⁾. Es ist deshalb nicht verwunderlich, wenn einerseits behauptet wird, der Einlagenbegriff des Aktienrechts sei enger gefaßt als der des Einkommensteuerrechts²⁾, andererseits die Frage aufgeworfen wird, ob freiwillige Leistungen des Aktionärs ("Einlagen" i.S.d. § 57 AktG) körperschaftsteuerrechtlich als Einlagen bezeichnet werden dürfen³⁾.

(3) Die Aussage, der Begriff der Einlage sei nicht aus Sinn und Zweck des § 57 Abs. 1 AktG zu ergründen, bedeutet nicht notwendigerweise das Bestehen eines Unterschieds zwischen der Einlage i.S. d. § 57 und der gesellschaftsrechtlichen Einlage. So haben Schmidt-Meyer-Landrut⁴⁾ nicht nur Leistungen auf den Nennbetrag oder den höheren Ausgabebetrag der Aktien als Einlagen bezeichnet, sondern auch freiwillige Leistungen oder sonstige Leistungen,

-
- 1) Ebenso Lutter in Kölner Kommentar zum AktG, Anm. 3 zu § 57 AktG, S. 404. Diesem Mißverständnis ist auch das FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, im Urteil vom 3. Sept. 1970 VI 37/69 (EFG 1971, S. 97 f.) erlegen, als es den aktienrechtlichen Einlagenbegriff in diesem extensiven Ausmaß definierte und auf die Kommentierung zu § 57 AktG verwies.
 - 2) So Dobelke, Josef: Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich? In: WPg 1963, S. 65 ff., S. 66.
 - 3) Vgl. Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1246; ders.: vGA und vE, S. 134. Döllner ist dieses Mißverständnis unterlaufen, indem er den Einlagenbegriff nach § 57 Abs. 1 AktG als den Einlagenbegriff des Aktienrechts ansieht. Seine vorsichtige Kritik geht deshalb ins Leere. Ähnlich unter Berufung auf Döllner Schmidt-Troschke, G.: Ersparte Aufwendungen als einziger Vermögensvorteil der Zuwendung eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht. In: GmbHR 1972, S. 65 ff., S. 66.
 - 4) Schmidt, Walter, Meyer-Landrut, Joachim im Großkommentar Aktiengesetz, 2. Auflage, Erster Band, Berlin 1961, Anm. 7 zu § 1 AktG 37, S. 12 (Zitierweise: Schmidt-Meyer-Landrut in Großkommentar, 2. Auflage), wobei ausdrücklich auf die Kommentierung zu § 52 AktG 37 durch Fischer verwiesen wird. Nicht ganz schlüssig ist sich Brodmann, Erich: Aktienrecht, a.a.O., Anm. 1a zu § 311 HGB 1897, S. 137, der allerdings auf solche freiwillige Zahlungen das Verbot der Rückgewähr angewendet wissen will.

ob gegen Gewähren eines Vorzugs oder "a fonds perdu"¹⁾.

Die Mehrheit der Kommentatoren zum Aktienrecht verstehen jedoch unter Einlage die Leistung, welche von einem Gesellschafter zwecks Beteiligung (also zum Erlangen der Mitgliedschaft) - sei es auf das Grundkapital oder auf die gesetzliche Rücklage - gemacht wird, weshalb Gegenstände, die der Gesellschaft ohne Gegenleistung oder für eine andere als die Begründung von Mitgliedschaftsrechten versprochen bzw. überlassen werden, niemals Einlagen sein können²⁾. Die §§ 54 und 55 AktG stellen, wie Ballerstedt³⁾ es formuliert, "eine Art numerus clausus für die gesellschaftlichen Beitragspflichten des Aktionärs" auf, weshalb alle anderen Leistungen nicht gesellschaftsrechtlicher, sondern schuldrechtlicher Natur sind. "Der Begriff der gesellschaftsrechtlichen Leistung schließt im Aktienrecht ... den Cha-

1) Ebenso Flechtheim, Julius in Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, 3. Auflage, III. Band/1. Teil, Mannheim, Berlin, Leipzig, 1934, Anm. 4 zu § 178 HGB 1897, S. 202 (Zitierweise: Flechtheim in Düringer-Hachenburg, 3. Auflage).

2) Vgl. Fischer in Großkommentar Aktiengesetz, 2. Auflage, Anm. 4 zu § 20 AktG 37, S. 125; Barz, Hans, Carl in Großkommentar Aktiengesetz, 3. Auflage, Berlin 1973, Erster Band, 1. Halbband, Anm. 4 zu § 27 AktG, S. 212 (Zitierweise: Barz in Großkommentar AktG, 3. Auflage); Kraft, Alfons in Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Band 1, 1. Lieferung, Köln, Berlin, Bonn, München 1970, Anm. 3 zu § 27 AktG, S. 213 (Zitierweise: Kraft in Kölner Kommentar zum AktG); Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 3 zu § 27 AktG, S. 146; ähnlich auch schon Staub-Pinner in Kommentar zum HGB, 14. Auflage, Anm. 5 zu § 186 HGB 1897. Trotzdem sich die Kommentaranmerkungen jeweils auf die Sacheinlagen beziehen, haben die Erläuterungen zum Wesen der Sacheinlage Gültigkeit für alle Einlagen, also auch für die Bareinlage.

Wenn allerdings Bergsteiner (a.a.O., S. 60) zwar richtigerweise unter Einlage denjenigen Vermögenswert versteht, den der Gesellschafter an die Gesellschaft zur Erlangung der Mitgliedschaft erbracht hat, dann aber auch die freiwillige Leistung unter diesen Begriff subsumiert, so ist auch er dem Mißverständnis, von dem im Zusammenhang mit § 57 AktG die Rede war, erlegen.

3) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 78 FN 19.

rakter der Freiwilligkeit ebenso wie den der Unentgeltlichkeit aus" ¹⁾).

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß aktienrechtlich unter einer Einlage nur die Leistung zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten verstanden wird. Sie wird auf das Grundkapital oder den höheren Ausgabebetrag der Aktien geleistet.

c) Einlagen im Sinne des GmbH-Gesetzes

(1) Das dem aktienrechtlichen Verbot der Einlagenrückgewähr entsprechende Verbot des § 30 Abs. 1 GmbHG ist weniger streng. Während nach dieser Vorschrift nur das zum Erhalten des Stammkapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet werden darf, darf bei der AG das gesamte Vermögen nicht angetastet werden. Es können also bei der GmbH in beschränktem Umfang Einlagen zurückgewährt werden.

(2) Das GmbHG kennt den Begriff der Einlage und den der Stammeinlage. Stammeinlage ist die von jedem Gesellschafter auf das Stammkapital zu leistende Einlage (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG). Sie ist diejenige Vermögenseinlage, deren Wert den Nennbetrag des Stammkapitals erreicht. Wenn es Einlagen gibt, die auf das Stammkapital zu leisten sind, muß es logischerweise noch andere Einlagen geben ²⁾.

Das Aufgeld bei der GmbH kann definitionsgemäß keine Stammeinlage sein. Es stellt sich die Frage, ob ein Agio bei der GmbH zulässig ist und, falls es zulässig ist, ob es als Einlage bezeichnet werden kann. Eine Antwort auf die erste Frage gibt die Vorschrift des § 3 Abs. 2 GmbHG. Verpflichtungen der Gesellschafter

1) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 78 FN 19.

2) A.A. Dobelke Josef: a.a.O., S. 66, der unter Einlagen in eine GmbH nur die Beteiligung am Stammkapital versteht.

über die Leistung der Kapitaleinlage¹⁾ hinaus bedürfen einer gesellschaftsvertraglichen Regelung. Solche Nebenpflichten sind demnach gestattet. Weiterhin wird damit zum Ausdruck gebracht, daß bei der GmbH gesellschaftliche Nebenleistungsverpflichtungen über die bei der AG möglichen wiederkehrenden Sachleistungsverpflichtungen (§ 55 AktG) hinaus erbracht werden können. Und letztlich bedeutet das die Statthaftigkeit des Festsetzens von Aufgeldern²⁾. Die Zulässigkeit eines Agios über die Stammein-

-
- 1) Daß mit Kapitaleinlage die Stammeinlage gemeint ist, ergibt sich aus dem Wortzusammenhang und ist eindeutig herrschende Meinung. Vgl. Scholz, Franz, Fischer, Robert: Kleinkommentar zum GmbH-Gesetz, 6. Auflage, Köln 1962, Anm. 9 zu § 3 GmbHG, S. 28 (Zitierweise: Scholz-Fischer: Kleinkommentar, 6. Auflage); Staub, Hermann: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Berlin 1903, Anm. 24 zu § 3 GmbHG, S. 39 (Zitierweise: Staub, Hermann; GmbHG-Kommentar); Vogel, Hermann: GmbH-Gesetz, Kommentar, 2. Auflage, Berlin und Frankfurt 1956, Anm. 10 zu § 3 GmbHG, S. 46 (Zitierweise: Vogel, Hermann: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage); Schilling, Wolfgang in Hachenburg, Max: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 6. Auflage, Berlin 1956, Anm. 26 zu § 3 GmbHG, S. 170 (Zitierweise: Schilling in Hachenburg: GmbHG-Kommentar, 6. Auflage). A.A. Brodmann, Erich: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, 2. Auflage, Berlin und Leipzig 1930, Anm. 7d zu § 3 GmbHG, S. 24 (Zitierweise: Brodmann, Erich, GmbHG-Kommentar, 2. Auflage), der die Kapitaleinlage als den umfassenden Begriff betrachtet.
- 2) Herrschende Meinung, vgl. Baumbach, Adolf, Hueck, Alfred: GmbH-Gesetz, 13. Auflage, München und Berlin 1970, Anm. 8A zu § 3 GmbHG, S. 25 f. (Zitierweise: Baumbach-Hueck: GmbHG, 13. Auflage); Staub, Hermann: GmbHG-Kommentar, Anm. 26 zu § 3 GmbHG, S. 30; Schilling in Hachenburg, GmbHG-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 25 a zu § 3 GmbHG, S. 169; Wilke, Otto in Wilke, Otto, Eder, Karl, Berg, Karl, Gottschling, Helmut, Gaul, Dieter: Handbuch der GmbH, 3.-6. Auflage, Köln 1969/1973, Anm. I 266, S. I 122 (Zitierweise: Wilke in Handbuch der GmbH), Scholz, Franz: Kommentar zum GmbH-Gesetz, 4. Auflage, Köln 1960, Anm. 20 zu § 3 GmbHG, S. 67; Feine, Hans Erich in Handbuch des gesamten Handelsrechts (Hrsg. Ehrenberg, Victor), Dritter Band, III. Abteilung, Leipzig 1929, S. 101 f. (Zitierweise: Feine in Ehrenberg; Handelsrecht). A.A. Brodmann, Erich: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 7d zu § 3 GmbHG, S. 25, der ein Agio bei der Gründung ablehnt und nur bei der Erhöhung des Stammkapitals für zulässig erklärt.

werden^{1) 2) 3).}

(3) Können in den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 GmbHG und des § 55 AktG noch Parallelen erkannt werden, so ist dem Aktienrecht das Institut der Nachschußpflicht (§§ 26 ff. GmbHG) fremd. Es interessiert in diesem Zusammenhang das Problem, ob Nachschüsse unter die Definition der Einlage fallen. Die Nachschußpflicht muß im Gesellschaftsvertrag niedergelegt werden. Das allein sagt noch nichts über die gesellschaftsrechtliche Natur der Nachschüsse aus. Auch schuldrechtliche Verpflichtungen werden im Gesellschaftsvertrag niedergelegt. Die Nachschußpflicht entsteht nur durch Willen der GmbH, weder freiwillig noch kraft Gesetzes⁴⁾. Allerdings sind Nachschüsse keine Leistungen für die Begründung von Mitgliedschaftsrechten. Trotzdem ist aus dem Gesetzeswortlaut zu schließen, daß Nachschüsse Einlagen sein sollen. Das GmbHG stellt sie neben die Stammeinlage (§ 26 Abs. 1 GmbHG); die Stammeinlage ist nach dem Wortlaut nicht die einzige Einlage in eine GmbH (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 4 und

-
- 1) Wie schwer sich die Kommentatoren bei der Bestimmung der Wesensart sog. Nebenleistungspflichten nach § 3 Abs. 2 GmbHG tun, zeigen die Ausführungen von Schilling in Hachenburg, GmbHG-Kommentar, 6. Auflage. In Anm. 25 a zu § 3 GmbHG, S. 169 wird ausgeführt, daß die Übernahme der besonderen Verpflichtung keine Einlage sei (so noch einmal ausdrücklich Schmidt in Hachenburg: GmbHG-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 3 zu § 26 GmbHG, S. 531). In der gleichen Anmerkung wird das Agio als Teil der ganzen Einlage bezeichnet. In Anm. 26 zu § 3 GmbHG, S. 170 werden als Teil der Nebenleistungspflichten die einmaligen Leistungen behandelt, die neben der Einlage zugesagt werden. Als eine solche neben der Einlage mögliche Leistung fällt nach den Worten von Schilling wieder die Zahlung des Agios. Was ist nun das Agio? Einlage oder nicht?
 - 2) Aus den Ausführungen von Feine in Ehrenberg: Handelsrecht, S. 102, ist zu schließen, daß Nebenleistungspflichten Einlagen sein können, da er bei der Kommentierung zu § 3 Abs. 2 GmbHG bemerkt, daß die Stammeinlage nicht den einzig möglichen Inhalt der Einlagebeteiligung der Gesellschafter angeben.
 - 3) Wie hier auch Sudhoff, Heinrich: Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, 3. Auflage, München 1973, S. 148.
 - 4) Vgl. Scholz-Fischer: Kleinkommentar, 6. Auflage, Anm. 2 zu § 26 GmbHG, S. 80.

§ 5 Abs. 4 GmbHG). Auch Sinn und Zweck der Vorschrift und Geschichte der GmbH festigen die These vom Einlagecharakter der Nachschüsse^{1) 2)}. Von der Nebenleistungspflicht in Geld des § 3 Abs. 2 GmbHG unterscheiden sie sich dadurch, daß

- zu Nachschüssen nur alle Gesellschafter verpflichtet werden können, während die Nebenleistungspflichten sowohl einen als auch alle Gesellschafter treffen können,
- Nebenleistungspflichten unmittelbar aufgrund des Gesellschaftsvertrages übernommen werden, während Nachschüsse noch zusätzlich eines Gesellschafterbeschlusses bedürfen,
- der Gesamtbetrag der Nachschüsse unter die Passiva aufzunehmen ist (§ 42 Nr. 4 2. Satz GmbHG)³⁾.

Eine genaue Abgrenzung ist aber nur unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu erreichen.

d) Einlagen in eine Gesellschaft mbH können nur gesellschaftsrechtliche Leistungen sein, und zwar die Leistungen auf das Stammkapital (= Stammeinlage), das Agio und die Nachschüsse. Freiwillige (d.h. solche ohne Verpflichtungen aus Gesetz oder Gesellschaftsvertrag) Beiträge sind nie Gesellschaftseinlagen⁴⁾.

1) vgl. dazu Schmidt in Hachenburg: GmbHG-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 1 zu § 26 GmbHG, S. 528 f.

2) Herrschende Meinung. Vgl. Scholz-Fischer: Kleinkommentar, 6. Auflage, Anm. 2 zu § 26 GmbHG, S. 80; Schmidt in Hachenburg: GmbHG-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 1 zu § 2 GmbHG, S. 528 ff.; Brodmann, Erich: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 1 zu § 26 GmbHG, S. 110; Scholz, Franz: a.a.O., Anm. 1 zu § 26 GmbHG, S. 321 ff.; Feine in Ehrenberg: Handelsrecht, S. 318; Sudhoff, Heinrich: a.a.O., S. 148.

3) Das ist aber nur ein äußerliches Moment, das erst die Folge des Unterschiedes ist.

Verfehlt ist auch das Argument, daß Nebenleistungen, anders als die Nachschüsse, keine Gesellschaftereinlagen seien (Sudhoff, Heinrich: a.a.O., S. 148), denn die Qualifizierung als keine Einlage ist Folge des wirklichen Unterschiedes.

4) A. A. Ballerstedt, Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen, 1949, S. 78, FN 19; Vogel, Hermann: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 10 zu § 30 GmbHG, S. 168.

2. Das System der vermögensrechtlichen gesellschaftlichen Leistungen des Gesellschafters

a) Überblick

Der logische Aufbau eines Systems gesellschaftsrechtlicher Leistungen in Kapitalgesellschaften setzt eindeutige Begriffe voraus. Diesem Zweck diene die Auseinandersetzung mit der aktien- und gmbH-rechtlichen Definition der Einlage. Zur Klarstellung soll noch auf die Abgrenzung der Begriffe "gesellschaftlich" und "gesellschaftsrechtlich" eingegangen werden. Unter "gesellschaftlichen" Leistungen des Gesellschafters an "seine" Kapitalgesellschaft werden jene Leistungen verstanden, die von ihm in dieser seiner Eigenschaft in irgendeiner Weise erbracht werden. "Gesellschaftsrechtlich" sind jene Leistungen, die der Gesellschafter aufgrund einer in Gesetz oder Satzung festgelegten Norm erbringt, wobei die Niederlegung im Gesellschaftsvertrag gesetzlich vorgeschrieben sein muß. Gesellschaftsrechtliche Leistungen sind also Pflichtleistungen.

Unter Berücksichtigung dieser Abgrenzungsmerkmale können gesellschaftliche Leistungen unterschieden werden in

- gesellschaftsrechtliche Hauptpflichtleistungen
- gesellschaftsrechtliche Nebenpflichtleistungen
- freiwillige gesellschaftliche Leistungen gegen Gewährung eines Vorteils
- sonstige freiwillige gesellschaftliche Leistungen.

b) Gesellschaftsrechtliche Hauptpflichtleistungen

Sie sind stets Einlagen. Darunter fallen bei der AG die Leistungen auf den Nennbetrag oder den höheren Ausgabebetrag der Aktien. Der Nennbetrag der Aktien

geht in das Grundkapital ein, das auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen ist (§ 151 Abs. 1 Passivseite Nr. I, § 152 Abs. 3 AktG), das Aufgeld in die gesetzliche Rücklage (§ 150 Abs. 2 Nr. 2, § 151 Abs. 1 Passivseite Nr. II 1 AktG). Nennbetrag und höherer Ausgabebetrag werden erfolgsneutral behandelt, sie haben keine Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung.

Bei der GmbH sind darunter nur die auf das Stammkapital zu leistenden Einlagen (= Stammeinlagen) zu verstehen, nicht aber das Aufgeld. Es kann nur als Nebenpflicht auferlegt werden. Leistungen auf die Stammeinlage gehen ins Stammkapital ein, das in der Bilanz unter die Passiva aufzunehmen ist (§ 42 Nr. 4 GmbHG). Nachschüsse sind keine gesellschaftsrechtlichen Hauptpflichtleistungen, sie sind nicht zur Begründung von Mitgliedschaftsrechten notwendig.

Die gesellschaftsrechtlichen Hauptpflichtleistungen sind offene Einlagen, d.h. sie werden offen auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen und sind im Gesellschaftsvertrag niedergelegt (§ 23 Abs. 3 Nr. 4 AktG, § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG).

c) Gesellschaftsrechtliche Nebenpflichtleistungen

Die gesellschaftsrechtlichen Nebenpflichtleistungen, zu denen sich der Gesellschafter aufgrund einer Satzungsklausel verpflichtet hat, sind in § 3 Abs. 2 GmbHG und § 55 Abs. 1 AktG beschrieben. Im Aktienrecht sind sie - wie bereits oben dargelegt - in wesentlich geringerem Umfang als bei der GmbH möglich, weil sie sich nur auf wiederkehrende, nicht in Geld bestehende Leistungen beziehen dürfen. Die Nebenleistungen können entgeltlich oder unentgeltlich erbracht werden. Ist die Gegenleistung angemessen, kann eine gesellschaftsrechtliche Nebenleistung schon deshalb keine Einlage sein, weil es an einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Kapitalgesell-

schaft fehlt¹⁾. Ist keine Gegenleistung vereinbart, wird die Leistung also unentgeltlich erbracht, oder übersteigt der Wert der Leistung den Wert der Gegenleistung, ist zu fragen, ob dann von einer Einlage in die Gesellschaft zu sprechen ist.

M.E. ist eine Einlage bei den Nebenleistungen nicht gegeben. Die Gründe sind oben bereits dargelegt worden. Davon gibt es eine Ausnahme: das Aufgeld bei der übernommenen Stammeinlage, das aufgrund § 3 Abs. 2 GmbHG zulässig ist. Es ist Einlage, weil es bei gesellschaftsvertraglicher Regelung zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten erbracht werden muß.

Zu den gesellschaftsrechtlichen Nebenleistungen zählen auch Nachschüsse nach §§ 26 ff. GmbHG. Sie dürfen nur aufgrund einer im Gesellschaftsvertrag festgelegten Bestimmung auferlegt werden; sie sind Nebenleistung, weil einzige Hauptleistung nur die auf das Stammkapital zu leistende Einlage sein kann. Wie das Agio sind Nachschüsse Einlagen²⁾.

Zusammenfassend ist festzustellen: gesellschaftsrechtliche Nebenpflichtleistungen haben mit Ausnahme des Agios und der Nachschüsse keinen Einlagecharakter.

d) Freiwillige gesellschaftliche Leistungen gegen Gewährung von Vorteilen

Die Vorteile, welche aufgrund einer freiwilligen Leistung der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft im Gesellschaftsvertrag festgesetzt werden müssen, sind keine gesellschaftsrechtlichen Beiträge. Der Vorzug,

1) In den vorhergehenden Ausführungen wurde diese Voraussetzung der Einlage nicht aufgeführt, da sie als selbstverständlich angesehen wird.

2) Vgl. die Ausführungen auf S. 33 f.

nicht aber die Leistung, muß in der Satzung bestimmt werden¹⁾. Die Vorzüge sind nur gesellschaftlich veranlaßt. Durch freiwillige Leistungen werden keine Mitgliedschaftsrechte erlangt.

e) Sonstige freiwillige gesellschaftliche Leistungen

Sie unterscheiden sich von den Leistungen gegen Gewährung eines Vorteils dadurch, daß sie ohne irgendeine Gegenleistung von einem, mehreren oder allen Gesellschaftern an die Kapitalgesellschaft erbracht werden. Der einzige Effekt dürfte in einer Art Reflexwirkung ein Erhöhen des Wertes der Gesellschaftsrechte²⁾ sein. Sie fallen nicht unter den Begriff der Einlage³⁾. Ihre

1) Vgl. § 23 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. § 11 AktG, §§ 139 - 141 AktG, § 26 Abs. 1 AktG. Trotz des entgegenstehenden Wortlauts fallen Sondervorteile für GmbH-Gesellschafter nach h.M. auch unter § 3 Abs. 2 GmbHG (Baumbach-Hueck: GmbH-Gesetz, 13. Auflage, Anm. 8B zu § 3 GmbHG, S. 26).

2) Nur bei einem Gesellschafter, der alle Anteile an der Kapitalgesellschaft hält, erhöht sich der Wert seiner Gesellschaftsrechte um denselben Betrag. Hat er einen geringeren Anteil, könnte in der freiwilligen Leistung eine Zuwendung an die anderen Anteilseigner gesehen werden. Eine Schenkung wird meist nicht anzunehmen sein. Es fehlt an den Voraussetzungen des § 516 BGB.

3) A.A. Vogel, Hermann: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 10 zu § 30 GmbHG, S. 167 f.; Flechtheim in Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, 3. Auflage, III. Band/1. Teil, Mannheim, Berlin, Leipzig 1934, Anm. 4 zu § 178 HGB 1897, S. 202, Anm. 4 zu § 211 HGB 1897, S. 14a f. (Zitierweise: Flechtheim in Düringer-Hachenburg, 3. Auflage).

Zulässigkeit ist unumstritten¹⁾ Wie die Einlagen fallen auch sie unter das Verbot der Rückgewähr nach § 57 Abs. 1 AktG²⁾. Freiwillige Leistungen an die GmbH unterliegen der Regelung nach § 30 Abs. 1 GmbHG: sie dürfen, falls dadurch das zum Erhalten des Stammkapitals erforderliche

1) Im Aktienrecht:

Flechtheim in Düringer-Hachenburg, 3. Auflage, Anm. 4 zu § 178 HGB 1897, S. 202, Anm. 4 zu § 211 HGB 1897, S. 14a f.; Brodmann, Erich: Aktienrecht, a.a.O., Anm. 1 a zu § 211 HGB 1897, S. 137, Anm. 7c zu § 213 HGB 1897, S. 156, Anm. 1b zu § 218 HGB 1897, S. 172, Anm. 15 zu § 261 HGB 1897, S. 591; Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3. Auflage, Anm. 2 zu § 49 AktG 37, S. 156; Ritter, Carl: Aktiengesetz, 2. Auflage, Anm. 3b zu § 52 AktG 37, S. 163; Anm. 4 II zu § 132 AktG 37, S. 433 f.; Teichmann, Robert, Koehler, Walter: Aktiengesetz, Kommentar, 3. Auflage, Heidelberg 1950, Anm. 2 zu § 49 AktG 37, S. 113, Anm. 3 zu § 132 AktG 37, S. 305 (Zitierweise: Teichmann-Koehler: Aktiengesetz, 3. Auflage); Fischer in Großkommentar AktG, 2. Auflage, Anm. 9 zu § 49 AktG 37, S. 287 f., Anm. 2 zu § 52 AktG 37, S. 307; Barz in Großkommentar AktG, 3. Auflage, Anm. 9 zu § 54 AktG, S. 381, Anm. 2 zu § 57 AktG, S. 406; Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 13. Auflage, Anm. 8 zu § 54 AktG, S. 144, Anm. 3 zu § 57 AktG, S. 153; Gessler, Jörg H.: Aktiengesetz, 2. Auflage, Anm. 2 zu § 57 AktG, S. 56; Kraft in Kölner Kommentar zum AktG, Anm. 3 zu § 27 AktG, S. 213; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 12 zu § 54 AktG, S. 286; Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Auflage von Schmaltz, Kurt, Forster, Karl-Heinz, Goerdeler, Reinhard, Havermann, Hans, Band 1 Rechnungslegung, Stuttgart 1968, Tz 45 a zu § 150 AktG, S. 118 (Zitierweise: Adler/Düring/Schmaltz: 4. Auflage, Band 1).

Im GmbH-Recht:

Feine in Ehrenberg: Handelsrecht, S. 319; Brodmann, Erich: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 7d zu § 3 GmbHG, S. 25, Anm. 7e zu § 3 GmbHG, S. 26, Anm. 2 zu § 26 GmbHG, S. 111; Schmidt in Hachenburg: GmbHG-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 5 zu § 26 GmbHG, S. 531 f.; Scholz, Franz: a.a.O., Anm. 1c zu § 26 GmbHG, S. 322, Anm. 18 zu § 30 GmbHG, S. 360, Anm. 3 zu § 31 GmbHG, S. 362, Anm. 2 zu § 58 GmbHG, S. 631; Scholz-Fischer: Kleinkommentar, 6. Auflage, Anm. 1 zu § 26 GmbHG, S. 80; Baumbach-Hueck: GmbHG, 12. Auflage, Anm. 2 zu § 26 GmbHG, S. 102 f.; Sudhoff, Heinrich: a.a.O., S. 147 f.; Vogel, Hermann: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 2 zu § 26 GmbHG, S. 152 f.

Soweit in diesem Zusammenhang von freiwilligen Nachschüssen gesprochen wird (z.B. Scholz, Franz: a.a.O., Anm. 1c zu § 26 GmbHG, S. 322; Brodmann, Erich: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 7a zu § 3 GmbHG, S. 25), ist dieser Ausdruck als irreführend abzulehnen, da es sich nicht um Nachschüsse handelt im Sinne von § 26 GmbHG.

2) Vgl. die Ausführungen aus S. 14 ff.

Vermögen der Gesellschaft angegriffen wird, nicht zurückgezahlt werden¹⁾. § 30 Abs. 2 GmbHG, der die Rückzahlung von Nachschüssen unter bestimmten Voraussetzungen zuläßt, ist nicht anzuwenden. Es handelt sich bei den freiwilligen Leistungen nicht um Nachschüsse im Sinne des GmbH-Gesetzes.

Gesellschaftsrechtlich sind als Einlagen in eine Kapitalgesellschaft also nur Leistungen auf den Nennbetrag oder den höheren Ausgabebetrag der Anteile und die Nachschüsse nach § 26 GmbHG zu bezeichnen. Alle sonstigen gesellschaftlichen Leistungen sind keine Einlagen.

3. Die Behandlung der gesellschaftlichen Leistungen in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft

Gesellschaftsrechtlich werden unter Einlagen lediglich Leistungen zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten verstanden. Unter diese Definition fallen die Leistungen auf den Nennbetrag oder den höheren Ausgabebetrag der Gesellschaftsanteile und die Nachschüsse gemäß §§ 26 ff. GmbHG.

Die Aktiengesellschaft hat ein in Aktien zerlegtes Grundkapital (§ 1 Abs. 2 AktG). Die Gründer haben die Aktien gegen Einlagen zu übernehmen (§ 2 AktG). Ist kein höherer Ausgabebetrag der Aktien vereinbart worden, haben die Aktionäre, falls nicht in der Satzung Sacheinlagen festgesetzt sind, den Nennbetrag der Aktien einzuzahlen. Die gesellschaftsrechtliche Einlage findet ihren Niederschlag zum einen auf der Aktivseite der (Grün-

1) H.M.: Scholz, Franz: a.a.O., Anm. 18 zu § 30 GmbHG, S. 360; Sudhoff, Heinrich: a.a.O., S. 148; Vogel, Hermann: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 10 zu § 30 GmbHG, S. 168; zweifelnd Brodmann, Erich: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 2 zu § 26 GmbHG, S. 111.

dungs-)Bilanz und zum anderen auf der Passivseite unter der Position Grundkapital. Die Gewinn- und Verlustrechnung bleibt davon unberührt; der Vorgang stellt sich als ertragsneutral dar.

Ist ein höherer Ausgabebetrag der Aktien festgesetzt worden, ist auch dieser Vorgang erfolgsneutral zu behandeln. Nach § 150 Abs. 2 Nr.2 AktG ist der Betrag, der bei der Ausgabe von Aktien über den Nennbetrag der Aktien hinaus erzielt wird, unmittelbar in die Bilanzposition "Gesetzliche Rücklage" einzustellen.

Das oben Gesagte gilt sinngemäß für die Einlage in eine GmbH und für die Nachschüsse (§ 42 Nr.4 GmbHG).

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung haben auch die freiwilligen gesellschaftlichen Leistungen gegen Gewährung von Vorteilen keine Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaft. Sie sind - ebenso wie das Agio - direkt in die gesetzliche Rücklage einzustellen (§ 150 Abs. 2 Nr.4 AktG)¹⁾.

Demgegenüber können sonstige freiwillige gesellschaftliche Leistungen der Gesellschafter nur über die Gewinn- und Verlustrechnung, und zwar über den GuV-Posten Nr. 14 "sonstige Erträge", vereinnahmt werden²⁾.

D. Die freiwillige gesellschaftliche Leistung als steuerrechtliche Einlage

Die gesellschaftsrechtlichen Hauptpflichtleistungen, Agio und Nachschüsse sowie freiwillige gesellschaftli-

1) Vgl. auch Adler/Düring/Schmaltz: 4. Auflage, Band 1, Anm. 43 zu § 150 AktG, S. 117.

2) Ebenso Adler/Düring/Schmaltz: 4. Auflage, Band 1, Anm. 43 und 45a zu § 150 AktG, S. 117 f.; Ritter, Carl: Aktiengesetz, 2. Auflage, Anm. 4 II zu § 132 AktG 37, S. 433 f.; Teichmann-Koehler: Aktiengesetz, 3. Auflage, Anm. 3 zu § 132 AktG 37, S. 305.

che Leistungen gegen Gewährung von Vorteilen für den Gesellschafter beeinflussen nicht das handelsrechtliche Jahresergebnis, da sie die Gewinn- und Verlustrechnung nicht berühren. Anders ist es bei den sonstigen freiwilligen Leistungen der Gesellschafter, welche als "sonstige Erträge" vereinnahmt werden und entweder den Jahresüberschuß der Kapitalgesellschaft erhöhen oder einen Jahresfehlbetrag vermindern.

Diese Betrachtungsweise gilt zunächst einmal ebenfalls für die Steuerbilanz der Gesellschaft und damit für die Höhe des Gewinnes oder Verlustes eines Wirtschaftsjahres (§ 6 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG). Der Gewinn ist allerdings um den Wert der Einlagen zu vermindern (§ 5 Abs. 4 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 S.1 EStG). Was im Einkommensteuerrecht als Einlage anzusehen ist (§ 4 Abs. 1 S.3 EStG) gilt - wie oben festgestellt - sinngemäß auch für Körperschaften und damit den Kapitalgesellschaften. Einlagen sind damit Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft im Lauf des Jahres aus seinen Mitteln zugeführt hat. Kurz gesagt muß es sich um eine Eigenkapitalzufuhr von außen handeln. Dieser Begriff nun, das leuchtet unmittelbar ein, ist wesentlich umfassender als die gesellschaftsrechtliche Einlage, welche als Leistung zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten definiert wurde.

In diesem Zusammenhang interessiert insbesondere die verdeckte Einlage. Offene und verdeckte Einlage bilden die steuerrechtliche Einlage in Kapitalgesellschaften. Eine Abgrenzung zwischen ihnen erfolgt im nächsten Unterabschnitt. An dieser Stelle kann aber bereits gesagt werden, daß der umfassende Begriff der steuerrechtlichen Einlage in Kapitalgesellschaften, wie er aus § 4 Abs. 1 S.3 EStG abgeleitet wurde, das gesamte Spektrum der vermögensrechtlichen gesellschaftlichen Leistungen des Gesellschafters in die Kapitalgesellschaft

umfaßt, wenn nur die Leistung des Anteilseigners eine eventuelle Gegenleistung der Gesellschaft übersteigt. Aus dieser Feststellung heraus ergibt sich die Notwendigkeit zur steuerrechtlichen Korrektur der Handelsbilanz. Steuerrechtlich als Einlage zu qualifizierende Vermögensverschiebungen zugunsten der Gesellschaft haben handelsrechtlich den Jahresüberschuß erhöht und müssen folglich zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung erfolgsneutral behandelt werden.

§ 3 Die verdeckte Einlage

A. Geschichtlicher Überblick

Dem KStG 1975 ist der Begriff der verdeckten Einlage fremd. Auch in früheren Fassungen des Gesetzes taucht er nicht auf. Die noch im § 6 Nr.9 KStG 1920 und 1922 enthaltene Erwähnung der gesellschaftlichen Einlage als nicht steuerbares Einkommen wurde wegen der Selbstverständlichkeit dieser Aussage nicht ins KStG 1925 übernommen. Die verdeckte Einlage ist eine Schöpfung der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung. Ihr Entstehen verdankt sie der Einsicht, daß die gesellschaftsrechtlichen Einlagen nicht den ganzen Komplex vermögensrechtlicher Beziehungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft umfassen, weshalb dieser Freiraum für ertragsteuerliche Zwecke abgedeckt werden mußte¹⁾.

Die Zuwendung durch einen von mehreren Gesellschaftern wurde zunächst nicht als Kapitaleinlage angesehen; nur

1) Mit dieser Aussage soll die gesellschaftsrechtliche Einlage nicht zu alleinigen offenen und damit zum Gegensatz zur verdeckten Einlage werden. Vgl. zur Abgrenzung der offenen von der verdeckten Einlage in diesem Abschnitt § 3 B.

wenn der Anteilseigner alle oder so gut wie alle Gesellschaftsanteile besaß, sollte der Vorgang körperschaftsteuerfrei sein¹⁾. Eine Einlage sei nur dann gegeben, wenn es sich bei der Empfängerin um eine reine Vermögensmehrung, eine Erhöhung des im Betrieb arbeitenden Eigenkapitals der Gesellschaft durch die Gesellschafter handle²⁾. Aufwendungen, die eine Muttergesellschaft für ihre Tochtergesellschaft machte, wurden nicht als Einlagen, sondern als verdeckte Gewinnausschüttungen des Organträgers an das Organ angesehen³⁾. Andererseits sollten auch Leistungen zwischen Konzerngesellschaften Kapitalzuführungen durch die Obergesellschaft sein⁴⁾.

Der Bundesfinanzhof hat das Rechtsinstitut der verdeckten Einlagen in zahlreichen Urteilen abgegrenzt, seine Voraussetzungen aufgezeigt und durch die sog. Dreieckstheorie auch auf Zuwendungen durch dem Gesellschafter nahestehende Personen ausgedehnt. Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen wird die Einlagefähigkeit abgesprochen⁵⁾. Die verdeckte Einlage wird in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung interpretiert⁶⁾.

Auch im Kapitalverkehrsteuerrecht ist die verdeckte Einlage als solche unbekannt. Ein ihr ähnlicher Tatbestand unterliegt aber als freiwillige Leistung der Gesellschaftsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr.3 und 4 KVStG). Freiwillig-

-
- 1) RFH-U. v. 16. April 1929 I A 517/27, BStBl 1929, S. 370 f.; vgl. auch RFH-U. v. 13. Dez. 1922, VI A 155/21, RFHE Bd. 11, S. 112 ff.
 - 2) RFH-U. v. 10. Oktober 1933 I A 336/32, RStBl 1934, S. 46 f.
 - 3) RFH-Urteile v. 31. Oktober 1933 (Bescheid v. 31. März 1933) I A 391/31, RStBl 1934, S. 684 ff. und I A 393/31, RStBl 1934, S. 686 f.; v. 18. Dez. 1928 I A 254/28, StuW 1929 II Sp. 374 ff.
 - 4) RFH-U. v. 18. Nov. 1937 VI 320-324/37, StuW 1938 II Sp. 154 ff.
 - 5) Vgl. z.B. BFH-U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff. u. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.
 - 6) Vgl. z.B. BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.

lige Leistungen, bei denen das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht und solche Leistungen, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, sind schon im KVStG 1922, welches das Reichsstempelgesetz vom 3. Juli 1913, geändert durch das Gesetz zur Änderung des Reichsstempelgesetzes vom 26. Juli 1918, ablöste, der Gesellschaftsteuer unterworfen (§ 6 Buchstabe b KVStG 1922). Durch die Tatsache, daß "insbesondere", bestimmte Tatbestände aufgeführt werden, wurde lediglich eine beispielhafte Aufzählung dafür gegeben, was der Steuer unterliegen sollte. Trotz der völligen Neufassung des Gesetzes im KVStG 1934 hat sich daran nichts geändert. Erst das KVStG 1959 hat "zur besseren Eingrenzung der Steuerpflicht"¹⁾ die freiwilligen Leistungen, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, abschließend aufgeführt.

Die freiwilligen Leistungen im Gesellschaftsteuerrecht werden nicht unter dem Blickwinkel der Einlage gesehen, sondern, entsprechend der Ausgestaltung als Rechtsverkehrssteuer, unter dem Gesichtspunkt von Leistung des Gesellschafters und Gegenleistung der Kapitalgesellschaft. Aus diesem Grund ist ein Zusammenhang zum Körperschaftsteuerrecht noch nicht hergestellt worden.

B. Sind verdeckte Einlagen im Steuerrecht möglich?

Die von Rose²⁾ vorgeschlagene Nichtanwendung der Einlage-Regeln des Einkommensteuerrechts im Bereich der Kapitalgesellschaften hat insbesondere Auswirkungen auf die sog. verdeckte Einlage. Er will die Fragen der Kapital-

1) Egly, Hans: Gesellschaftsteuer-Kommentar, 3. neubearbeitete Auflage, Herne/Berlin 1974, Tz 116, S. 109 (Zitierweise: Egly, Hans: GesSt-Kommentar).

2) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 242 ff.

zuführungen ohne Benutzen des Einlagenbegriffs nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung beantwortet wissen, die nach § 6 Abs. 1 S.1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG uneingeschränkt auch für die Steuerbilanz gelten. Seiner Meinung nach stellen "verdeckte Einlagen" steuerpflichtige Vermögensmehrungen dar, die als Erträge in der Gewinn- und Verlust-Rechnung ausgewiesen werden. Die Nichtanwendbarkeit der Einlage-Regeln wird von Rose¹⁾ mit der unterschiedlichen rechtlichen Wirkung einer Kapitalzuführung in Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften begründet. An die Stelle des Einlagenbegriffs - den er ausschließlich i.S.d. § 4 Abs. 1 S.3 EStG definiert - setzt er den allgemeineren Begriff der Kapitalzuführung. Aber nicht nur das Steuerrecht kennt die Einlage, auch dem Recht der Kapitalgesellschaften ist sie nicht fremd²⁾. Es definiert sie als Leistung zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten. Diese Begriffsbestimmung ist wesentlich enger als die aus § 4 Abs. 1 S.3 EStG abgeleitete steuerrechtliche Einlagedefinition. Danach sind steuerrechtlich nicht nur die Leistungen für die Begründung von Gesellschaftsrechten (welche nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ihren Niederschlag im Nennkapital und/oder anderen Passivposten finden) als Einlagen anzusehen, sondern auch solche Kapitalzuführungen, welche ihren Ursprung im Gesellschaftsverhältnis haben, die aber handelsrechtlich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung die Gewinn- und Verlustrechnung betreffen. Der Hinweis auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung in § 5 Abs. 1 EStG (über § 6 Abs. 1 S.1 KStG) gebietet es nicht, die gesellschaftsrechtlichen Einlageregeln unesehen auf das Steuerrecht der Kapi-

1) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 242 ff.

2) Vgl. die Ausführungen zu § 1 und zu § 2 B.

talgesellschaften zu übernehmen. Die von Rose¹⁾ verwendete Unterteilung der Kapitalzuführung entzieht sich einer exakten Abgrenzung. Zur Einteilung bedient er sich der Einlage, ohne sie allerdings zu definieren. Das ist schon deswegen merkwürdig, weil er steuerrechtlich die Einlage nur i.S.d. § 4 Abs. 1 S.3 EStG kennt. Verwendet er nun den Begriff der Einlage im Körperschaftsteuerrecht - nachdem die Übernahme von § 4 Abs. 1 S.3 EStG auf das Steuerrecht der Kapitalgesellschaften abgelehnt wurde -, kann damit nur der gesellschaftsrechtliche Einlagenbegriff gemeint sein. Dann wäre ein Verweiser auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung überflüssig²⁾. Man kann nicht wie Rose³⁾ zum einen die Einlage bei Kapitalgesellschaften verneinen, zum anderen Kapitalzuführungen in Kapitalgesellschaften in Einlagen zur Bildung von Nennkapital und anderen zum Eigenkapital gehörenden Passivposten und Einlagen ohne nominelle Kapitalerhöhung⁴⁾ unterteilen.

C. Der steuerrechtliche Begriff der Einlage

1. Definitionsversuch in der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes kennt die verdeckte Einlage unter diesem Namen noch nicht, hat sich aber mit Eigenkapitalzuführungen ohne Ausgabe neuer

1) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 244 ff.

2) Wobei einmal von den Problemen bei der Qualifizierung eines gesellschaftlichen Vorganges als Einlage in eine Kapitalgesellschaft abgesehen werden soll. Siehe hierzu § 1 D.

3) S. FN 1

4) In einem späteren Beitrag zum gleichen Problem verbessert er in "Einlagen ohne Bildung zum Eigenkapital gehörender Posten" (Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme, S. 203, FN 69).

Gesellschaftsrechte befassen müssen¹⁾. Das gilt insbesondere für das Körperschaftsteuerrecht, da es - im Gegensatz zum Gesellschaftsteuerrecht - keine Aufzählung der einer Einlage unterzuordnenden Vorgänge kennt. Der RFH hat in diesem Zusammenhang von Vorteilen gesprochen, die ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft zuwendet, die ein an der Gesellschaft nicht Beteiligter der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte und die den gesellschaftlichen Einlagen gleichzuachten wären²⁾. Nach der RFH-Rechtsprechung muß also eine solche Einlage folgende Bedingungen erfüllen:

- es darf sich um keine gesellschaftliche (gemeint ist wohl gesellschaftsrechtliche³⁾) Einlage handeln;
- es muß für die Kapitalgesellschaft ein Vorteil sein;
- die Vorteilseinräumung muß ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wobei zur Überprüfung dieses Kausalzusammenhangs ein "fremder Dritter" herangezogen wird.

Die beiden letzten Voraussetzungen gelten für alle Einlagen, der Unterschied zu offenen Einlage liegt nach dem RFH also darin, daß es sich um keine gesellschaftsrechtliche handelt.

Der Bundesfinanzhof hat zunächst die Rechtsprechung des

-
- 1) Vgl. RFH-Urteile v. 10. Okt. 1933 I A 336/32, RStBl 1934, S. 46 f.; v. 25. Juli 1934 I A 85/34, RStBl 1935, S. 587; v. 18. Sept. 1934 I A 217/34, StuW 1934 II Sp. 1603 ff.; v. 17. Okt. 1934 VI A 829/33, StuW 1935 II Sp. 24 ff.; v. 6. Febr. 1935 VI A 44/35, RStBl 1935, S. 941; v. 28. Juli 1936 I A 83/36, RStBl 1936, S. 951 f.; v. 4. Okt. 1938 I 374/37, RStBl 1938, S. 1142; v. 27. Mai 1941 I 70/41, RStBl 1942, S. 268 f.; v. 22. Juni 1943 I 204/42, RStBl 1943, S. 587.
 - 2) RFH-Urteil v. 28. Juli 1936 I A 83/36, RStBl 1936, S. 951 f.; ähnlich RFH-Urteile v. 4. Okt. 1938 I 374/37, RStBl 1938, S. 1142; v. 6. Dez. 1938 I 401-403/38, RStBl 1939, S. 464 f.; v. 22. Juni 1943, I 204/42, RStBl 1943, S. 587.
 - 3) Zum Unterschied von gesellschaftlichen zu gesellschaftsrechtlichen Einlagen vgl. § 2 C 2

RFH zur verdeckten Einlage im Sinne des oben gegebenen Erklärungsversuches weitergeführt¹⁾. Erstmals im Urteil I 187/65²⁾ wird zur Überprüfung der im Gesellschaftsverhältnis begründeten Vorteileseinräumung auf d e n fremdden Dritten abgestellt, der die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet. Eine umfassende Definition der verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften wird im Urteil I R 24/67 vom 19. Febr. 1970³⁾ gegeben. Eine verdeckte, bei der Gesellschaft den Gewinn nicht erhöhende Einlage soll gegeben sein, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vorteile zuwendet, die ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft nicht einräumen würde. Es sei - ähnlich wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung - ein objektiver Maßstab anzulegen und zu prüfen, ob auch ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (vgl. § 347 HGB) den Vorteil der Gesellschaft gewährt hätte. Die Vorteilszuwendung wird im Urteil I R 51/66 vom 3. Febr. 1971⁴⁾ noch dahingehend präzisiert, als damit nur solche Wirtschaftsgüter verstanden werden, die das Vermögen der Gesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch Wegfall oder Verminderung eines Passivpostens. Die Voraus-

-
- 1) BFH-Urteile v. 8. März 1955, I 73/54 U, BStBl 1955 III S. 187; v. 28. Febr. 1956 I 92/54 U, BStBl 1956 III S. 154 ff. (unter ausdrücklichem Hinweis auf das RFH-U. v. 28. Juli 1936 I A 83/36, a.a.O.); BFH-Gutachten v. 27. Nov. 1956 I D 1/56 S, BStBl 1957 III S. 139 ff.; BFH-Urteile v. 17. Okt. 1958 IV 35/57, nicht veröffentlicht (zitiert nach Grieger, Rudolf: Verlagerung von Einkünften, S. 81 ff.); v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.; v. 26. Juli 1967 I 138/65, BStBl 1967 III S. 733 f.; v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff.
 - 2) BFH-U. v. 29. Mai 1968 I 187/65, BStBl 1968 II S. 822 f.
 - 3) BStBl 1970 II S. 442 ff.; ähnlich auch das U. II 10/70 des FG Hamburg vom 29. Sept. 1972, EFG 1973, S. 179.
 - 4) BStBl 1971 II S. 408 ff. Im BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f. wird hierbei von "einlagefähigen" Vermögensgegenständen gesprochen.

- setzungen, die der BFH an die Annahme einer verdeckten Einlage knüpft, sind also etwas anders als die des RFH:
- es muß sich um einen einlagefähigen Vermögensvorteil handeln;
 - der Vermögensvorteil muß seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wobei zur Überprüfung der Ursache die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns (§ 347 HGB) herangezogen wird.

2. Erklärungsversuche im Schrifttum

Herrmann/Heuer¹⁾ sprechen von verdeckten Einlagen, wenn die Zuführungen abweichend vom Handelsrecht als Einlagen zu beurteilen sind. Gleichzeitig sind Einlagen als all das, was die Gesellschafter oder Genossen zwecks Erlangung gesellschaftlicher oder genossenschaftlicher Rechte zu leisten haben, definiert²⁾. Beide Begriffe zu einer nahtlosen Umschreibung der verdeckten Einlage zusammenzufügen, erweist sich als unmöglich. Das Problem liegt in der dem Gesellschaftsrecht angenäherten Definition der körperschaftsteuerrechtlichen Einlage. Ist die verdeckte Einlage nicht dem Oberbegriff der Einlage unterzuordnen, weil ihr die für eine Einlage notwendigen Merkmale fehlen, ist entweder die Definition der Einlage oder die der verdeckten Einlage oder es sind beide Begriffe unrichtig. Strenggenommen dürften Herrmann/Heuer nicht von verdeckten Einlagen sprechen. Da das System der steuerlichen Einlagen in Kapitalgesellschaften bei ihnen nicht in sich geschlossen ist, kann ihrer Definition der verdeckten Einlage schon aus diesem Grund nicht zugestimmt werden.

1) Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 28 zu § 6 KStG, S. K 268 (Stand Okt. 1968); ähnlich auch in Anm. 49 zu § 6 KStG, S. K 45 (Stand Febr. 1975).

2) Vgl. FN 1

Auch die in der Literatur vorgenommene bloße Anlehnung an die vom BFH im Urteil I R 24/67¹⁾ gegebene Definition bringt uns einer zweckmäßigen und umfassenden Begriffsbestimmung nicht näher²⁾. Das gilt ebenso für die Formulierung von Mies³⁾, welcher verdeckte Einlagen als Vorteile bezeichnet, die Gesellschafter der Gesellschaft haben zugute kommen lassen, die aber andere an der Gesellschaft nicht beteiligte Personen der Gesellschaft nicht gewährt hätten. An der mangelnden Präzisierung ihres Begriffes der verdeckten Einlage scheitern auch Mirre-Dreutter⁴⁾. Nach ihnen liegen verdeckte Einlagen immer dann vor, wenn die Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern einen für die Gesellschaft günstigen Vertrag abschließt.

3. Eigene Auffassung

Für das Steuerrecht ist die Frage, ob eine Einlage "offen" oder "verdeckt" gewährt wird, nicht entscheidend. Denn sowohl im Körperschaftsteuerrecht als auch im Gesellschaftsteuerrecht werden beide Arten von Einlagen gleich behandelt. Der Unterschied

1) Vgl. FN 3 auf S. 49.

2) Vgl. u.a. Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1284 f.; Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 269 ff. (S. 311). Wie der BFH auch Schmidt-Troschke, der allerdings als Vermögensvorteile nur solche erfassen will, welche zum Zeitpunkt der Zuwendung beim Empfänger überhaupt buchtechnisch erfaßbar sind (Schmidt-Troschke, G.: a.a.O., S. 68). Ähnlich wie der RFH Blümich, Walter: Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin 1939, Anhang zu § 6 KStG, Anm. 4 zu § 4 EStG, S. 141 und Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: a.a.O., 4. Auflage, Anm. 4 im Anhang zu § 6 KStG (§ 4 EStG), S. 355; ähnlich Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966, S. 162.

3) Mies, Josef: a.a.O., S. 232

4) Mirre-Dreutter: a.a.O., Anm. 8 zu § 6 KStG, S. 179; ähnlich auch Clotten, Manfred: a.a.O., S. 5 f.

zwischen offener und verdeckter Einlage besteht darin, daß der verdeckten im Gegensatz zur offenen Einlage der Charakter einer Eigenkapitalzufuhr nicht unmittelbar anzusehen ist. Um das "Verdecktsein" zu erklären, kann das KVStG behilflich sein. Im Gesellschaftsteuerrecht ist eine Aufzählung kapitalverkehrsteuerpflichtiger gesellschaftlicher Leistungen (§ 2 KVStG) zu finden. Obwohl § 2 KVStG weder den Begriff der Einlage noch den der verdeckten Einlage kennt, weisen die Steuertatbestände eine große Ähnlichkeit mit ihnen auf. § 2 Abs. 1 KVStG unterscheidet zwischen einem Haupttatbestand, drei Nebentatbeständen und zwei Sondertatbeständen¹⁾. Für unsere Zwecke ist aber eine Aufteilung in Pflichtleistungen (§ 2 Abs. 1 Nr.1 und 2 KVStG), freiwillige Leistungen (§ 2 Abs. 1 Nr.3 und 4 KVStG) und sonstiges (§ 2 Abs. 1 Nr.5 und 6 KVStG) besser. Die Aufteilung in Pflicht- und freiwillige Leistungen kann man auf die Einlagen zu übertragen versuchen. Es gibt dann Pflicht- und freiwillige Einlagen. Der nächste gedankliche Schritt, daß Pflicht- gleich offene Einlagen und freiwillige gleich verdeckte Einlagen sind, kann aber nicht ohne weiteres vollzogen werden. Freiwillige Einlagen, die zu erhöhten Gesellschaftsrechten führen²⁾, können vom Wortlaut her nicht verdeckt sein. Anders ist es mit den freiwilligen Einlagen, die nicht zu erhöhten Gesellschaftsrechten führen, allenfalls geeignet sind, deren Wert zu erhöhen. Diese sonstigen freiwilligen Leistungen können jetzt ohne Bedenken als verdeckte Einlagen bezeichnet werden. Eine Einlage ist dann verdeckt, wenn sie vom Gesellschafter freiwillig geleistet wird, ohne daß zu der Leistung eine gesellschaftsrechtliche oder eine

1) Vgl. Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 55 f.

2) Z.B. Zuzahlungen bei Umwandlung von Stamm- in Vorzugsaktien bei der AG; vgl. § 2 Abs. 1 Nr.3 KVStG.

unmittelbar aus dem Gesetz entspringende Verpflichtung besteht und ohne daß Gesellschaftsrechte gewährt oder erhöht werden. Eine Einlage ist dann offen, wenn sie vom Gesellschafter aus einer gesellschaftsvertraglichen Pflicht heraus oder freiwillig bei Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte geleistet wird. Eine Einlage wird nicht dann als verdeckt zu bezeichnen sein, wenn sie sich ganz oder teilweise hinter einem anderen Rechtsgeschäft verbirgt, sondern dann, wenn die Einlage ganz spezifische, genau festzulegende Eigenschaften aufweist, die sie von der offenen Einlage unterscheidet. Diese Eigenschaften sind Freiwilligkeit der Leistung und keine Gewährung oder Erhöhung von Gesellschaftsrechten.

Nun ist es möglich, einen Vergleich mit dem Gesellschaftsrecht zu ziehen. Aus obigen Feststellungen ergibt sich, daß alle gesellschaftsrechtlichen Einlagen, also die Leistungen der Gesellschafter auf den Nennbetrag oder den höheren Ausgabebetrag der Gesellschaftsanteile und die Nachschüsse nach §§ 26 ff. GmbHG, steuerrechtlich als offene Einlagen anzusehen sind. Sie werden handels- und steuerrechtlich erfolgsneutral behandelt. Sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz werden sie unmittelbar dem Nennkapital und/oder den Rücklagen zugeführt, also "offen" ausgewiesen.

Ebenso laufen freiwillige gesellschaftliche Leistungen gegen Gewährung eines Vorzugs im Kapitalgesellschaftsrecht nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung sondern über das Rücklagenkonto. Sie haben gesellschaftsrechtlich nicht Einlagencharakter, sind aber trotzdem direkt den Rücklagen zuzuführen. Sie werden im Steuerrecht als Einlagen qualifiziert. Dabei ist es unschwer, sie zu den offenen Einlagen zu zählen.

Gesellschaftsrechtliche Nebenpflichtleistungen sind gesellschaftsrechtlich grundsätzlich keine Einlagen.

Übersteigt der Wert der Leistung des Gesellschafters den Wert der Gegenleistung der Kapitalgesellschaft, wird steuerrechtlich der Tatbestand einer Einlage erfüllt. Im Handelsrecht führt sie zu einem Ertrag, der steuerrechtlich zu neutralisieren ist. Unter diesem Aspekt wäre man geneigt, steuerlich von einer verdeckten Einlage zu sprechen. Das würde der Definition des "Verdecktseins" nicht entsprechen, da gesellschaftsrechtliche Nebenpflichtleistungen - wie der Name bereits sagt - nicht freiwillig von den Gesellschaftern geleistet werden. Da sie jedoch sowohl im AktG (§ 55 Abs. 1) als auch im GmbHG (§ 3 Abs. 2) in die Satzung bzw. in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden müssen, sind sie steuerlich ebenfalls als offene Einlage anzusehen.

Das System der vermögensrechtlichen gesellschaftlichen Leistungen der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft beinhaltet all das, was im Steuerrecht als Einlage angesehen wird. Diese Leistungen lassen sich steuerlich als offene oder verdeckte Einlage qualifizieren. Verdeckte Einlagen sind die sonstigen freiwilligen gesellschaftlichen Leistungen. Sie werden handelsrechtlich erfolgswirksam vereinnahmt, weshalb steuerlich eine Gewinnkorrektur vorzunehmen ist. Es ist aber nicht Tatbestandsvoraussetzung einer verdeckten Einlage, daß sie steuerlich zu einer Korrektur der Handelsbilanz führt. Das ist grundsätzlich¹⁾ auch bei gesellschaftsrechtlichen Nebenpflichtleistungen so. Entscheidend sind andere Eigenschaften. Die gesellschaftliche Leistung darf nicht zur Gewährung oder Erhöhung von Gesellschaftsrechten führen und sie muß freiwillig erfolgen.

Die Erklärungsversuche in der Literatur zum "Verdecktsein" einer Einlage sind nicht in sich schlüssig.

1) Ausnahme: Agio und Nachschüsse bei Gesellschaften mbH.

In der Literatur wurde bereits öfters versucht, das Wesen des "Verdecktseins" einer Einlage zu erläutern. So sind nach Mies¹⁾ gesellschaftliche Zuwendungen dann verdeckt, wenn sie ohne jede Gegenleistung gewährt werden. Nachdem sich aber zumindest der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht²⁾, kann von einer völligen Unentgeltlichkeit nicht die Rede sein. Lenski-Schmidt³⁾ sehen das Wesen der verdeckten Einlage darin, daß der durch die Einlage erhöhten Aktiva kein entsprechendes Passivum gegenüberstehe, weshalb die Vermögensmehrung buchmäßig als Gewinn erscheinen müsse. Solche Vermögensmehrungen würden aber nicht zum steuerlichen Gewinn rechnen. Eine solche Betrachtungsweise bedeutet konsequenterweise, als offene Einlagen diejenigen Vermögensmehrungen auf gesellschaftlicher Grundlage zu betrachten, bei denen der Erhöhung der Aktiva eine entsprechende Erhöhung der Passiva gegenüberstehe. Daraus folgt zwingend, daß durch die steuerliche Neutralisierung der verdeckten Einlage (durch Schaffung eines steuerlichen Korrekturpostens) diese zur offenen Einlage wird. Das kann aber nicht sein. Die von Lenski-Schmidt⁴⁾ versuchte Abgrenzung der verdeckten von der offenen Einlage ist deshalb unbrauchbar.

Clotten⁵⁾ sieht eine Einlage dann als verdeckt an, wenn sie im Rahmen eines normalen Geschäftsvorganges (Kauf-,

1) Mies, Josef: a.a.O., S. 234.

2) An dieser Stelle soll nicht auf das Problem eingegangen werden, das auftritt, wenn der einlegende Gesellschafter nicht alleiniger Gesellschafter ist, da in diesem Fall eine Zuwendung an die übrigen Gesellschafter konstruiert werden könnte (vgl. den Hinweis von Thiel, Rudolf: Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts. In: StBj 1966/67, S. 247 ff. (S. 262).

3) Lenski, Edgar, Schmidt, Ludwig: Körperschaftsteuer, 6. Auflage, Stuttgart 1972, Anm. 31 zu § 6 KStG, S. 78 f.

4) Vgl. FN 3

5) Clotten, Manfred: a.a.O., S. 5 f.

Pachtvertrag usw.) durch den Vertrag "verdeckt" wird¹⁾. Diese Abgrenzung von der offenen Einlage erweist sich indes als zu eng. Sie wird den vielfältigen Erscheinungsformen der verdeckten Einlage nicht gerecht. Z.B. würde der Barzuschuß eines Gesellschafters nicht unter die verdeckte Einlage fallen²⁾.

Auch der Versuch, den systematischen Standort der verdeckten Einlage in der Nähe des Umgehungstatbestandes von § 5 StAnpG zu suchen und sie als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts anzusehen, ist wenig erfolgsversprechend. Ein Mißbrauch setzt immer die Absicht der Steuerumgehung, ein subjektives Merkmal, voraus³⁾. Der BFH⁴⁾ hat der bürgerlich-

-
- 1) Ähnlich auch Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme, S. 200 f., der zwischen verdeckten Zuwendungen, die in der Überlassung von Vermögensgegenständen zu einem zu geringen Preis und solchen, die in der Überlassung von Vermögensgegenständen zur unentgeltlichen oder verbilligten Nutzung bestehen oder sonstige Leistungen darstellen, unterscheidet.
 - 2) Clotten (a.a.O., S. 5) hat eine Unterteilung der Erscheinungsformen von Einlagen in Kapitalgesellschaften vorgenommen, die in sich nicht schlüssig ist. Er kennt 1. Einlagen auf das Grund- bzw. Stammkapital, 2. Einlagen ausschließlich zur Bildung freier Rücklagen und 3. verdeckte Zuwendungen. Da die Einlage, die ausschließlich zur Bildung freier Rücklagen führt, auch eine verdeckte Zuwendung sein kann und umgekehrt, erscheint die Aufteilung mißglückt. Es kann nicht darauf ankommen, ob eine freie Rücklage gebildet wird oder nicht. Hat ein Gesellschafter eine Zuwendung in verdeckter Form bei zusätzlicher Zweckbestimmung erbracht, muß sie einer freien - bei Zweckerfüllung aufzulösender - Rücklage zugewiesen werden. Im Sinne der Dreiteilung von Clotten hätten wir es mit Nr. 2 und Nr. 3 gleichzeitig zu tun, weshalb sich die Aufteilung als unbrauchbar erweist.
 - 3) Es tritt hier - ähnlich wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. dazu insbesondere Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttung, 4. vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1973, Tz 40 ff. S. 63 ff.) - die Frage auf, ob ein subjektives Tatbestandsmerkmal Voraussetzung für das Vorhandensein einer verdeckten Einlage ist. Ich verweise hierzu auf die unten zu besprechenden Voraussetzungen einer verdeckten Einlage.
Zur Steuerumgehungsabsicht als Voraussetzung des § 6 StAnpG vgl. BFH-U. v. 2. März 1951 IV 149/50 U BStBl 1951 III S. 87 f. und BFH-U. v. 8. Jan. 1958 I 131/57 U, BStBl 1958 III S. 97 ff.
 - 4) Vgl. z.B. BFH-U. v. 13. Jan. 1959 I 44/57 U, BStBl 1959 III S. 197 ff.

rechtlichen Ausgestaltung der Beziehungen unter Steuerpflichtigen eine große Bedeutung beigelegt. Für die Anwendbarkeit des § 6 StAnpG bleiben im wesentlichen solche Fälle übrig, "in denen die bürgerlich-rechtliche Form den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht und bei wirtschaftlicher Betrachtung nach außen etwas anderes in Erscheinung tritt, als die Beteiligten bürgerlich-rechtlich gewollt haben"¹⁾. Wenn der BFH allerdings die Anwendung des § 6 StAnpG bei der verdeckten Einlage deshalb ablehnt, weil sie zu einer Erhöhung der der Zweifachbelastung²⁾ unterliegenden Gewinne der Kapitalgesellschaft führen würde³⁾ ⁴⁾, sieht er zu sehr die steuerliche Auswirkung bei der Kapitalgesellschaft und nicht auch die beim Gesellschafter. Bei ihm kann die verdeckte Einlage zu Betriebsausgaben und somit zu einer Gewinnverkürzung geführt haben. Selbstverständlich kann einer verdeckten Einlage eine Steuerumgehungsabsicht zugrunde liegen⁵⁾, sie ist aber nicht Voraussetzung zum Begründen einer verdeckten Einlage⁶⁾. Darum erweist sich die Suche nach dem systematischen Standort der verdeckten Einlage im Bereich des § 6 StAnpG als unfruchtbar.

-
- 1) Grieger: Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge. In: DStZ A 1961, S. 81 ff. (S. 82) (Zitierweise: Grieger, Rudolf: Verlagerung von Einkünften).
 - 2) Zum Begriff der Zweifachbelastung siehe bei Rose, Gerd: Betrieb und Steuer. Erstes Buch: Die Ertragssteuern, Wiesbaden 1969, S. 127.
 - 3) So im BFH-U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S., BStBl 1960 III S. 513 ff. (S. 515). Ähnlich Clotten, Manfred: Die steuerliche Gewinnverwirklichung bei Sacheinlagen (einschließlich verdeckter Zuwendungen) in Kapitalgesellschaften. Dissertation Köln 1964, S. 122.
 - 4) Eine Auswirkung auf den Gewinn ist nicht Voraussetzung einer verdeckten Einlage, da sie auch einer freien Rücklage zugeführt werden kann, jedoch der Regelfall.
 - 5) Vgl. z.B. den Sachverhalt und die Urteilsbegründung zum BFH-U. v. 11. Juli 1973 I R 144/71, BStBl 1973 III S. 806 f.
 - 6) Zu den Voraussetzungen einer verdeckten Einlage s. unten.

Nachdem das "Verdecktsein" der verdeckten Einlage abgeklärt wurde, kann sie unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 1 S.3 EStG abschließend definiert werden. Allgemein sind Einlagen in Kapitalgesellschaften entsprechend der einkommensteuerlichen Einlagendefinition als Eigenkapitalzufuhr durch den Gesellschafter von außen anzusehen. Die Eigenkapitalzufuhr kann offen oder verdeckt vorgenommen werden. Von einer verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft ist zu sprechen bei freiwilligen Eigenkapitalzuführungen von außen durch den Gesellschafter, die das Gesellschaftervermögen erhöhen, ohne zur Gewährung von Gesellschaftsrechten oder zu erhöhten Gesellschaftsrechten zu führen.

3. Abschnitt

Die verdeckte Einlage im Körperschaftsteuerrecht

§ 1 Verhältnis der verdeckten Einlage zu anderen steuerrechtlichen Rechtsinstituten

A. Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung

Bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 S.2 KStG). Eine Legaldefinition dieses Begriffes wird nicht gegeben. § 19 KStDV führt lediglich Beispiele von verdeckten Gewinnausschüttungen auf. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat aber Kriterien herausgearbeitet, bei deren Vorliegen von einer verdeckten Gewinnausschüttung gesprochen werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH¹⁾ ist eine solche anzunehmen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt haben würde. Diese Definition der verdeckten Gewinnausschüttung kontrastiert in auffälliger Weise mit dem vom BFH²⁾ für die verdeckte Einlage verwendeten Begriff. Sie soll vorliegen, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft einen Vermögensvorteil zuwendet, den ein Nichtgesellschafter bei der Anwendung der Sorgfalt

1) Vgl. u.a. BFH-U. v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f. und die dort zitierte Rechtsprechung.

2) Vgl. BFH-U. v. 19. Febr. 1970 I R 24/67, BStBl 1970 II S. 442 ff. i.V.m. BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft nicht gewährt hätte. Das war denn auch der Anlaß dafür, die verdeckte Einlage als "Spiegelbild"¹⁾, "Umkehrung"²⁾ oder "Gegenstück"³⁾ der verdeckten Gewinnausschüttung anzusehen. Die Konsequenz aus dieser Auffassung wäre, bei der Lösung des Problems, ob eine verdeckte Einlage vorliegt, analog der verdeckten Gewinnausschüttung zu verfahren. Das aber wäre nicht richtig. Das Gegenstück zur verdeckten Einlage ist nicht die verdeckte Gewinnausschüttung sondern die "verdeckte Einlagenrückzahlung". Diese allerdings wird nach herrschender Meinung⁴⁾ im Körperschaftsteuerrecht durch die Vorschrift des § 6 Abs. 1 S.2 KStG über die verdeckte Gewinnausschüttung verdrängt. Dadurch soll es im Körperschaftsteuerrecht nur Gewinnausschüttungen (offen und verdeckt) und offene Kapitalrückzahlungen (welche begrifflich im Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung gesehen werden sollen) geben.

-
- 1) Wohlschlegel, Hanspeter, Schaaf, Herbert: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Verdeckte Gewinnausschüttung II B 10, S. 135; Flick-Wassermeyer-Becker: Kommentar zum Außensteuergesetz, Loseblattsammlung, Köln 1973, Anm. 233 zu § 1 AStG, S. 79; Fröhlich Eberhard: Die verdeckte Gewinnausschüttung, München 1968, S. 5.
 - 2) Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, 4., vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1973, Tz. 161, S. 137 (Zitierweise: Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen); ders.: Verdeckte Einlagen, S. 717; Seidel, Gernot: a.a.O., S. 72; Reuter, Hans-Peter: Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970, S. 19, RN 63; Strobl, Jakob: Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen. Landesbericht in den Schriften zum internationalen Steuerrecht. Zweites Thema (Hrsg.: International Fiscal Association), Band LVI b, Amsterdam 1971, S. 11/4.
 - 3) Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften, a.a.O., S. 311; de la Motte, Hans: Aktuelle Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht. In: StKR 1973, S. 125 ff. (S. 148); Mirre/Dreutter: a.a.O., Anm. 8 zu § 6 KStG, S. 179.
 - 4) Vgl. z.B. Döllner, Georg, Verdeckte Einlagen, S. 1247. Dem Sinn nach auch Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 23.

Unabhängig von der Frage, ob "verdeckte Eigenkapitalrückzahlungen" auch als solche zu behandeln sind oder ob sie verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, ist festzuhalten, daß zwei "Kanäle" von der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter führen. Der Weg vom Anteilseigner zur Gesellschaft dagegen ist einspurig. Eine Zweiteilung - wie sie z.B. von Mies¹⁾ vorgeschlagen wird - in mit der Gewinnausschüttung spiegelbildlich korrespondierender Gewinnzuführung und in Kapitalzuführung ist theoretisch und praktisch unergiebig.

Es ist festzustellen: Die verdeckte Einlage ist nicht das Spiegelbild der verdeckten Gewinnausschüttung²⁾. Man kann höchstens von einer Art "Verwandtschaft"³⁾ sprechen, wobei das gemeinsame Merkmal in der Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses besteht.

Der tiefgreifende Unterschied zwischen der verdeckten Einlage und der "in entgegengesetzter Richtung"⁴⁾ laufenden verdeckten Gewinnausschüttung hat den RFH in einigen Fällen nicht daran gehindert, verdeckte Einlagen in unmittelbarer Anwendung des § 6 Abs. 1 S.2 KStG

-
- 1) Mies, Josef: a.a.O., S. 235. Er spricht von Gewinnzuführungen (oder auch "negativen Gewinnausschüttungen"), wenn eine Wechselwirkung zwischen gesellschaftlichen Zuwendungen und den Gewinnausschüttungen besteht. Siehe hierzu auch weiter unten.
 - 2) Ebenso Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1247 f.; Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 162, S. 138; Reuter, Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 163 ff. (S. 183).
 - 3) Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1245.
 - 4) Döllerer, Georg: Zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen. In: ZGR, S. 180 ff. (S. 186).

als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln¹⁾. Es handelte sich jeweils um Vorteilszuwendungen einer Mutter- an die Tochtergesellschaft, wobei die Tochtergesellschaft als eine dem Gesellschafter der Mutterkapitalgesellschaft nahestehende Person angesehen wurde. Diese Auslegung, die vom BFH auch nicht mehr aufgegriffen wurde, ist abzulehnen. Die Beziehungen zwischen Gesellschafter der Obergesellschaft und der Tochtergesellschaft werden durch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen den beiden Kapitalgesellschaften verdrängt²⁾.

Wie der gleiche wirtschaftliche Vorgang sowohl eine verdeckte Gewinnausschüttung als auch eine verdeckte Einlage nach sich ziehen kann, zeigt die Rechtsprechung des BFH zu Gewinnverlagerungen zwischen Schwestergesellschaften³⁾. Die dabei von der Rechtsprechung entwickelte "Dreieckstheorie" besagt u.a.: wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensgegenstand unentgeltlich oder unter Preis zu, so wird dieser

1) RFH-Bescheid v. 18. Dez. 1928 I A 254/28, StuW 1929 II Nr. 195, Sp. 374 ff.; RFH-Bescheid v. 31. März 1933 u. U. v. 31. Okt. 1933 I A 391/31, RStBl 1934, S. 684 ff.; RFH-Bescheid v. 31. März 1933 u. U. v. 31. Okt. 1933 I A 393/31, RStBl 1934, S. 686 f.; RFH-U. v. 6. Dez. 1938 I 401-403/38, RStBl 1939, S. 464 f. Bei einem ähnlich gelagerten Fall hat der RFH das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zwar verneint, grundsätzlich aber nicht ausgeschlossen: RFH-U. v. 18. Nov. 1937 IV 320-324, StuW 1938 II Nr. 71, Sp. 154 ff.

2) Ähnlich Mathiak, Walter: a.a.O., S. 362. A.A. offenbar Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 28 zu § 6 KStG, S. K 270³ (Stand Okt. 1968) und Anm. 51 zu § 6 KStG, S. K 47 (Stand: Febr. 1975).

3) Ist ein Gesellschafter an mehreren Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt, sind diese im Verhältnis zum Gesellschafter nahestehende Personen und im Verhältnis untereinander Schwestergesellschaften. Vgl. Glade, A.: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. In: Beilage zu FR 1/1966, S. 18 (Zitierweise: Glade, A.: Verdeckte Zuwendungen).

Vorgang als eine verdeckte Gewinnausschüttung der zuwendenden Kapitalgesellschaft an ihre Muttergesellschaft und als verdeckte Einlage der Muttergesellschaft an die andere Gesellschaft angesehen¹⁾. Die unentgeltliche Zuwendung eines Vermögensgegenstandes²⁾ erfüllt bei Schwestergesellschaften also sowohl den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung als auch den der verdeckten Einlage.

Ein schmaler Grat führt zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage hindurch³⁾. Das beweist der dem BFH-Urteil I R 178/68⁴⁾ zugrundeliegende Sachverhalt. Eine mit Mehrheit an einer GmbH beteiligte Personengesellschaft (OHG) bezog von dieser Waren unter Preis, für welche die GmbH unter Berufung auf Kostenerhöhungen jährlich Nachzahlungen leistete. Die Finanzverwaltung sah die Nachzahlungen als verdeckte Einlagen an. Was aber wäre geschehen, hätte die OHG die Nachzahlungen unterlassen? Höchstwahrscheinlich wäre bei der GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung konstatiert worden,

1) Vgl. u.a. BFH-U. v. 23. Okt. 1968 I 228/65, BStBl 1969 II S. 243 ff.

2) Bei Überlassung von Gegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung wird eine verdeckte Einlage verneint (vgl. u.a. BFH-U. v. 9. März 1962 I 203/61 S., BStBl 1962 III S. 338).

3) Ebenso Heuer: Wechselseitige Leistungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft. In: GmbHR 1956, S. 142 f.; oAdV: Anmerkung zum BFH-U. v. 15. Dez. 1971 I R 178/68, BStBl II 339 f. In: HFR 1972, S. 223; Döllner Georg: Aktuelle Fragen aus dem Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: BB 1973, S. 5 ff. (S. 5); Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen, S. 718.

4) v. 15. Dez. 1971, BStBl 1972 II S. 339 f. Ein ähnlicher Fall war Gegenstand eines neuesten höchstrichterlichen Urteils (BFH-U. v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f.): die Gewährung eines ungesicherten Darlehens an eine GmbH durch den Ehemann der Alleingesellschafterin war wegen der voraussichtlichen Uneinbringlichkeit als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert worden. Der BFH führte aus: "Würde die Darlehensforderung später gleichwohl realisiert, so läge im Zufluß der zurückgezahlten Darlehenssumme eine verdeckte Einlage, die das Einkommen der GmbH nicht erhöhen dürfte".

da sie unter Selbstkosten an ihren Gesellschafter geliefert hätte. Der BFH hat in diesem konkreten Fall anders entscheiden können, weil seines Erachtens klare und eindeutige Vereinbarungen¹⁾ vorlagen, die Nachzahlungen mit umschlossen. Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, daß sich in einem so gelegenen Fall für die Kapitalgesellschaft zwangsläufig immer eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Einlage (jeweils im Sinne der von der Rechtsprechung aufgestellten Begriffsbestimmungen) ergibt. Auch der umgekehrte Fall ist denkbar: Die Kapitalgesellschaft will einen als verdeckte Einlage qualifizierten Vorgang rückgängig machen. Der BFH hat hierin eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen²⁾.

Mies³⁾ will die Einlagen in Kapitalgesellschaften entsprechend der Zweigliederung der "Entnahmen" aus Kapitalgesellschaften (Kapitalrückzahlungen - offen und verdeckt - und Gewinnausschüttungen) in Kapitalzuführungen, welche sich in der Vermögenssphäre des Gesellschafters und in Gewinnzuführungen, welche sich in der Gewinnsphäre abspielen, aufgeteilt wissen. Als Gewinnzuführungen bezeichnet er - handelsrechtlich über die Gewinn- und Verlustrechnung abgewinkelte - verdeckte gesellschaftliche Zuwendungen, die aus früheren Gewinnanteilen zurückgezahlt werden oder die im Hinblick auf spätere Gewinnausschüttung erfolgen: Sie sollen wie "negative Gewinnausschüttungen" behandelt werden, d.h. als "negative Einkünfte" abgegrenzt werden können. Die

-
- 1) Nach dem BFH-U. v. 22. April 1964 I 62/61 U, BStBl 1964 III S. 370 f. werden Nachzahlungen steuerlich nur anerkannt, wenn die Beteiligten eindeutige Abmachungen getroffen haben und wenn ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht.
 - 2) Vgl. z.B. BFH-U. v. 18. Febr. 1970 I R 12/67, BStBl 1970 II S. 526 ff. Zur Kritik vgl. Kamprad, Balduin: Besprechung des BFH-Urt. I R 12/67 v. 18.2.1970. In: FR 1970, S. 586 f. und de la Motte, Hans: a.a.O., S. 150 f.
Auf das Nachzahlungsverbot im Zusammenhang mit der verdeckten Einlage wird noch ausführlicher einzugehen sein.
 - 3) Mies, Josef: a.a.O., S. 235.

Auffassung von Mies ist abzulehnen¹⁾. Einlagen in Kapitalgesellschaften können nicht in Kapital- und Gewinnzuführungen eingeteilt werden. Eine Einlage in eine Kapitalgesellschaft wird nicht deswegen vorgenommen, um sie wieder zurückfließen zu lassen, sondern um damit Erträge zu erzielen. Eine Einlage war vordem "totes" Kapital; durch den Einbringungsvorgang ist die Möglichkeit entstanden, Erträge zu erzielen. Das "systematisch geschlossene Bild"²⁾ der Zweigliederung von "Entnahmen" und "Einlagen" in Kapitalgesellschaften ist deshalb trügerisch. Einer verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften steht die verdeckte Kapitalrückzahlung und die verdeckte Gewinnausschüttung gegenüber.

B. Verdeckte Einlage und Betriebseinnahme bzw. -ausgabe

Das Verhältnis zwischen verdeckter Einlage und Betriebseinnahme betrifft die Behandlung des Sachverhalts bei der Kapitalgesellschaft, das Verhältnis zwischen verdeckter Einlage und Betriebsausgabe die Behandlung beim Gesellschafter. Die Beurteilung muß für Gesellschaft und Gesellschafter gleich sein. Ist ein Vorgang als verdeckte Einlage qualifiziert worden, gilt das für die Behandlung bei Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern; ist er als betrieblich veranlaßt angesehen worden, wird bei der Kapitalgesellschaft eine (gewinnerhöhende) Betriebseinnahme, beim Gesellschafter eine (abzugsfähige) Betriebsausgabe angenommen. Unterscheidungskriterium ist die betriebliche bzw. die gesellschaftliche Veranlassung³⁾. Das ist aber kein Problem der verdeckten

1) Im Ergebnis ebenso Institut Finanzen und Steuern: Zur Frage der Gewinnverwirklichung beim innerkonzernlichen Leistungsverkehr, Brief 85, Bonn 1966, S. 11 (Zitierweise: Institut FSt. Brief 85) und Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 43 zu § 6 KStG, S. K 38 (Stand: Febr. 1975).

2) Mies, Josef: a.a.O., S. 235.

3) Ebenso Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 50 zu § 6 KStG S. K 46, (Stand: Febr. 1975).

Einlage als solcher, sondern der Einlage an sich. Bei der offenen Einlage ist allerdings die auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Vermögenszuführung wesentlich leichter zu erkennen. Das Verhältnis der verdeckten Einlage zu den Betriebseinnahmen bzw. -ausgaben wird also beeinflußt durch das Tatbestandsmerkmal der Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses¹⁾. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen zu den Tatbestandsmerkmalen der verdeckten Einlage verwiesen.

C. Verdeckte Einlage und verdecktes Stammkapital

Die im Wortlaut ähnlichen Begriffe verdeckte Einlage und verdecktes Stammkapital (auch verdecktes Eigenkapital²⁾ oder verdeckte Stammeinlage³⁾ genannt) haben schon des öfteren zu Mißverständnissen Anlaß gegeben⁴⁾. Das verdeckte Stammkapital ist als Begriff dem GmbH-Recht entlehnt, weil sich die Rechtsprechung mit diesem Phänomen insbesondere bei Gesellschaften mbH befassen mußte⁵⁾. Nach dieser Rechtsprechung wird von einer

1) Vgl. z.B. BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.

2) Vgl. Becker-Kiebling: a.a.O., S. 89

3) Vgl. Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlung. 12. erweiterte Auflage, Stuttgart 1970, Tz 164 ff., S. 200 ff.

4) So hat Nonn bei eindeutig als Darlehen angesehenen Fremdkapitalzuführungen durch die Gesellschafter mißverständlich die Frage des verdeckten Stammkapitals hineingebracht (Nonn, A.: Zur Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter und von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1959, S. 125 f.) Vgl. auch die Kritik von Kohlenbach: Nochmals: Zur Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1959, S. 185.

5) BFH-Urteile v. 13. Jan. 1959 I 44/57 U, BStBl 1959 III S. 197 ff.; v. 28. Okt. 1964 I 198/62 U, BStBl 1965 III S. 119 ff.; v. 18. März 1966 IV 218/65, BStBl 1966 III S. 197 f.

verdeckten Stammeinlage gesprochen, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft bürgerlich-rechtlich Fremdkapital zuführt, das steuerlich unter bestimmten Voraussetzungen nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 StAnpG) als Eigenkapital angesehen wird¹⁾. Die vom Zivilrecht abweichende steuerliche Beurteilung darf nur erfolgen, wenn rechtlich und wirtschaftlich die Form der Zuführung von Gesellschaftskapital allein möglich und zwingend war. Ein Gesellschafter kann die Kapitalgesellschaft nach Belieben mit Eigen- oder Fremdkapital ausstatten, ohne daß aus günstigen Bedingungen hinsichtlich Gewährung, Verzinsung, Sicherstellung und Kündigung besondere steuerliche Folgen gezogen würden²⁾. Damit ist die Möglichkeit, ertragsteuerlich Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital zu behandeln, weitgehend beseitigt und nur noch in seltenen Ausnahmefällen möglich. Umstritten ist noch die Frage, ob im Fall der Überschuldung einer GmbH Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital anzusehen sind³⁾. Als Konsequenz aus der Qualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Stammkapital folgt die Nichtabzugsfähigkeit der Zinszahlungen, welche nun als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden müssen.

Die verdeckte Stammeinlage darf nicht als Teil der verdeckten Einlage angesehen werden⁴⁾. Eine verdeckte Ein-

1) Vgl. auch Döring, Ulrich: Stichwort "Kapital" im Handwörterbuch des Steuerrechts, Erster Band A-K, München 1972, S. 629 f.

2) BFH-U. v. 13. Jan. 1959 I 44/57 U, a.a.O.

3) Für die Annahme von verdecktem Stammkapital: Finanzministerium Nordrhein/Westfalen: Erlaß vom 16. Okt. 1968 S. 2745 - 5 - VB 4. In: BB 1968, S. 1235; Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O., Tz. 246, S. 204 f. Dagegen: Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 51 zu § 6 KStG, S. K 298¹⁾ (Stand: Okt. 1968); FG Münster, U. v. 28. März 1974 I 829/73 K - Revision eingelegt. In: EFG 1974, S. 492 f.

4) Ähnlich Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1245; Flick-Wassermeyer-Becker: a.a.O., Anm. 233 zu § 1 AStG, S. 79.

lage ist Eigenkapital der Kapitalgesellschaft, das verdeckte Stammkapital wird lediglich als Eigenkapital angesehen, bleibt aber bürgerlich-rechtlich immer Fremdkapital. Bei der verdeckten Einlage geht es um die Frage, ob eine Leistung des Gesellschafters das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht oder nicht. Die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Stammeinlage trifft lediglich die Eigenschaft eines Passivpostens in der Bilanz der Kapitalgesellschaft, der als Fremd- oder Eigenkapital anzusehen ist¹⁾. Anders ausgedrückt: für den Gesellschafter ist die verdeckte Stammeinlage eine Darlehensforderung an die Kapitalgesellschaft; erst wenn er auf diese seine Forderung gegenüber der Gesellschaft verzichtet, kann eine verdeckte Einlage vorliegen²⁾. Der Unterschied zwischen beiden Rechtsinstituten wird auch bei der Behandlung der Zinszahlungen ersichtlich. Zinsen auf verdecktes Stammkapital sind steuerlich nicht abzugsfähig, sie sind verdeckte Gewinnausschüttungen. Anders bei echten Gesellschafterdarlehen. Hier sind Zinszahlungen steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Verzichtet der Kapitalgesellschafts-Gesellschafter freiwillig auf die Zahlung dieser Zinsen (bei Vorliegen von verdecktem Stammkapital "muß" er verzichten), kann darin eine verdeckte Einlage gesehen werden³⁾. Der "erzwungene" Verzicht auf Zinszahlungen beim verdeckten Stammkapital zieht keine steuerlichen Konsequenzen nach sich, der freiwillige Verzicht auf Zinszahlungen bei auch steuerlich als solche angesehenen Gesellschafterdarlehen kann als verdeckte Einlage qualifiziert werden.

1) Ebenso Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1245.

2) So im Ergebnis auch BFH-U. v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968, S. 720 ff.

3) Zum Problem der Überlassung von Vermögensgegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung als verdeckte Einlage siehe 3. Abschnitt § 2 B 2.

D. Verdeckte Einlage und Sanierung durch Verzicht auf Gesellschafterforderungen

Nach § 11 Nr. 4 KStG sind Vermögensmehrungen, die durch Schuldenerlaß zum Zwecke der Sanierung entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes abzugsfähige Ausgaben sind. Der sich aus einer Sanierung ergebende Buchgewinn ist steuerfrei. Gilt diese Betrachtungsweise auch für den Verzicht auf Forderungen durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft oder ist darin eine verdeckte Einlage zu sehen? Beim Forderungsverzicht könnten die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage erfüllt sein. § 11 Nr. 4 KStG geht als *lex specialis* dem aus den allgemeinen Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens entwickelten Rechtsinstituts der verdeckten Einlage vor. Wäre § 11 Nr. 4 KStG auch für den Verzicht auf Forderungen des Gesellschafters anzuwenden, würden die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage nicht mehr eingreifen. Nachdem die Auswirkungen beider Rechtsinstitute bei der Kapitalgesellschaft die gleichen sind, wären Auswirkungen vor allem bei den Gesellschaftern zu erwarten. Bei Vorliegen einer Sanierungsmaßnahme würde es sich beim buchführungspflichtigen Gesellschafter um eine abzugsfähige Betriebsausgabe handeln, bei Vorliegen einer verdeckten Einlage aber um aktivierungspflichtige Aufwendungen auf die Beteiligung¹⁾. Die Rechtsprechung²⁾ hat Voraussetzun-

-
- 1) Deshalb irrt Hoffmann, wenn er die Frage, ob es sich um steuerfreie Sanierungsmaßnahmen oder um verdeckte Einlagen handelt, als bedeutungslos abtut (Hoffmann, F.: Anmerkung zum BFH-Urt. 62/61 U. v. 22. Dez. 1964 (KSt.). In: FR 1964, S. 481 f.). Wie hier FG Hamburg: Urteil v. 29. Sept. 1972 II 10/70 - rechtskräftig. In: EFG 1973, S. 179 und Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 68-69 zu § 11 KStG, S. K 79 (Stand: Okt. 1971).
- 2) Vgl. statt vieler BFH-U. v. 25. Febr. 1972 VIII R 30/66, BStBl 1972 II S. 531 ff.

gen aufgestellt, bei deren Erfüllung eine steuerfreie Sanierungsmaßnahme vorliegt.

Zur Klärung des Problems, ob ein Forderungsverzicht durch den Kapitalgesellschafter eine verdeckte Einlage oder eine steuerfreie Sanierungsmaßnahme darstellt, bedarf es allerdings nicht der Überprüfung dieser Tatbestandsmerkmale. Entscheidend ist der Beweggrund, aufgrund dessen der Forderungsverzicht vorgenommen wurde. Beruht er auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist eine verdeckte Einlage gegeben; beruht er auf dem Gläubiger-Schuldner-Verhältnis, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine steuerfreie Sanierungsmaßnahme vorliegen¹⁾. Es ist beim Forderungsverzicht durch den Gesellschafter auch möglich, daß weder Einlage noch steuerfreier Sanierungsgewinn vorliegt²⁾. Ein Schuldnerlaß durch Gesellschafter zum Zweck der Sanierung, der die Voraussetzungen des § 11 Nr. 4 KStG erfüllt, wird wohl nur in Einzelfällen anzunehmen sein, z.B. dann, wenn der Gesellschafter einer unter vielen Gläubigern ist³⁾. In gewisser Hinsicht wird sich der Gesellschafter bei seinem Handeln anläßlich der Sanierung seines notleidenden Unternehmens immer auch von gesellschaftlichen Motiven leiten lassen. Mit allem Vorbehalt kann man deswegen sagen, regelmäßig wird bei Schuldenerlaß durch den Gesellschafter eine Einlage vorliegen⁴⁾.

-
- 1) Ebenso BFH-U. v. 30. April 1968 I 161/85, BStBl 1968 II S. 722 ff.; FG Hamburg: U. v. 29. Sept. 1972 II 10/70. In: EFG 1973, S. 179; Pelties, Franz: Bilanzierungsfragen im Falle einer Sanierung. In: NWB Fach 17 a, S. 533 ff. (S. 535); Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 314 f.; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 52 zu § 6 KStG, S. K 48 (Stand: Febr. 1975); im Ergebnis wohl auch BFH-U. v. 22. April 1964 I 62/61 U, BStBl 1964 III S. 370 f. Vgl. auch den Hinweis des BFH im U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.
 - 2) Vgl. den dem BFH-U. v. 3. Mai 1967 I 263/63, BStBl 1967 III S. 421 zugrundeliegenden Sachverhalt. Zur Kritik an diesem Urteil s. Mathiak, Walter: a.a.O., S. 364. Zur Tragweite des Urteils s. Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249.
 - 3) Ebenso Lange, Joachim: Die Körperschaftsteuer. Gesamtdarstellung. In: NWB Fach 4 S. 723 ff. (S. 790) und Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 68-69 zu § 11 KStG, S. K 79 (Stand: Okt. 1971).
 - 4) So auch Mirre: Akkord und Einkommensteuer. In: Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen 1927, S. 217 ff. (S. 223).

§ 2 Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage

A. Allgemeines

Die steuerrechtliche Einlage in Kapitalgesellschaften ist in analoger Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG als Eigenkapitalzufuhr von außen durch den Gesellschafter definiert worden. Verdeckt wird diese Einlage geleistet, wenn sie nicht aufgrund einer aus Gesetz oder Gesellschaftsvertrag begründeten Verpflichtung sondern freiwillig erfolgt. Die verdeckte Einlage darf nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten oder zu erhöhten Gesellschaftsrechten führen. Nach dieser Begriffsbestimmung muß die verdeckte Einlage folgende Voraussetzungen erfüllen¹⁾:

1. objektive Tatbestandsmerkmale
 - Gesellschaftereigenschaft
 - Zufuhr von Eigenkapital
 - Außenfinanzierung
 - Erhöhung des Gesellschaftsvermögens
2. objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal
 - Freiwilligkeit der Leistung

Diese Tatbestandsmerkmale sollen nun eingehender untersucht und besprochen werden.

1) Die Einteilung erfolgt in Anlehnung an die von Lange für die verdeckte Gewinnausschüttung gegebenen Tatbestandsmerkmale. Vgl. Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz 10 ff., S. 32 ff.

B. Objektive Tatbestandsmerkmale

1. Gesellschaftereigenschaft

Es ergibt sich bereits aus der Definition der verdeckten Einlage, daß der Zuwendende an der Kapitalgesellschaft beteiligt sein muß. Die Höhe der Beteiligung spielt - ebenso wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung¹⁾ - grundsätzlich keine Rolle²⁾. Insbesondere muß zur Begründung einer verdeckten Einlage nicht die Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Anteilseigener vorliegen³⁾. Auch eine wesentliche Beteiligung - wie sie § 1 Abs. 2 Nr.1 AStG für ähnliche Sachverhalte vorsieht - ist nicht erforderlich⁴⁾. Verdeckte Einlagen können ebenso

1) Vgl. Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 11, S. 33 f.; Reuter, H.-P. und Asseyer, M.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Wechsel der Beteiligungshöhe. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Verdeckte Gewinnausschüttung II B 9.

2) Ebenso Runge, Berndt, Ebling, Klaus, Baranowski, Karl-Heinz: Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Heidelberg 1974, S. 6 (Zitierweise: Runge-Ebling-Baranowski: a.a.O.); Brezing hält die Frage, welches Gewicht eine Beteiligung haben muß, um von einer verdeckten Gewinnausschüttung oder verdeckten Kapitaleinlage denken zu lassen, für noch nicht endgültig geklärt (Brezing, Klaus: Zu den materiellrechtlichen Vorschriften gegen Einkommensverlagerungen in das Ausland. In: FR 1973, S. 485 ff., S. 486. (Zitierweise: Brezing, Klaus: Einkommensverlagerungen in das Ausland). A.A. offenbar RFH-U. v. 16. April 1929 I A 517/27, RStBl 1929, S. 370 f., das bei einer Zuwendung durch einen lediglich mit 50 % beteiligten Gesellschafter keine Kapitaleinlage sondern einen betrieblichen Vorgang annahm.

3) Ebenso Mathiak, Walter: a.a.O., S. 359.

4) So auch Runge-Ebling-Baranowski: a.a.O., S. 6

durch Minderheitsgesellschafter erfolgen¹⁾. Die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Einlage ist aber nicht völlig unabhängig von der Beteiligungshöhe. Die Freiwilligkeit einer Leistung durch den geringfügig beteiligten Gesellschafter ist - falls die Zuwendung nicht durch alle Gesellschafter gleichmäßig erfolgt, was selten der Fall sein wird - wegen der geringen Auswirkung auf den Wert seiner Beteiligung im Zweifel eher zu verneinen als bei einem die Kapitalgesellschaft beherrschenden Gesellschafter. Hiermit verlagert sich das Problem vom objektiven Tatbestandsmerkmal der Gesellschaftereigenschaft weg zu einer mehr subjektiven Betrachtungsweise. Für die hier besprochene Voraussetzung ist aber festzuhalten, daß der Zuwendungsgeber Gesellschafter sein muß.

Verdeckte Einlagen durch Personen, die nicht Gesellschafter sind, sind begrifflich nicht möglich. Wenn trotzdem von verdeckten Einlagen durch nahestehende Personen gesprochen wird, so muß sich in jedem Fall ein solcher Vorgang als Leistung durch einen Gesellschafter darstellen. Wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung²⁾ wird durch die Dreieckskonstruktion Kapitalgesellschaft-Gesellschafter-dem Gesellschafter nahestehende Person auch das Verhältnis zwischen Gesellschafter und ihm nahestehender Personen berührt, weshalb es sich bei Zuführungen durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person um eine Einlage durch den Gesellschafter handeln

1) Vgl. Reuter, Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 163 ff. (S. 187 f.); Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 134; ders.: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 125 ff. Im Ergebnis wohl auch Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 41 zu § 6 EStG, S. E 47226 und Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1251, der dann eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung für zulässig hält. Dagegen Salditt, Franz: Das fingierte Entgelt - creation of income? in: StuW 1971, S. 107 ff., S. 112.

2) Vgl. Fröhlich, Eberhard: a.a.O., S. 98

kann. Nicht nur natürliche, auch juristische Personen können dem Gesellschafter nahestehen¹⁾.

2. Zuführen von Eigenkapital

Erst in einem neuesten Urteil²⁾ hat der BFH wieder die Zuwendung eines `e i n l a g e f ä h i g e n` Vermögensvorteils zur Voraussetzung einer verdeckten Einlage gemacht. Nach der Rechtsprechung sind einlagefähige Vermögensvorteile:

- die Differenz zwischen überhöhtem und "angemessenem" Preis von Wirtschaftsgütern im allgemeinen Geschäftsverkehr zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter³⁾;
- der Verzicht auf eine Forderung an die Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter⁴⁾;
- der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis und dem tatsächlichen Wert bei der Veräußerung einer Beteiligung an die Gesellschaft⁵⁾;

1) Vgl. z.B. BFH-U. v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff. Die Rechtsprechung hat bei verdeckten Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen in Anwendung der Dreieckstheorie eine verdeckte Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und eine verdeckte Einlage des gemeinsamen Gesellschafters an die empfangende Kapitalgesellschaft angenommen.

2) v. 14. Aug. 1974 I 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.

3) BFH-U. v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff.; v. 23. Okt. 1968 I 228/65, BStBl 1969 II S. 243 ff.; v. 17. Okt. 1958 IV 35/57, nicht veröffentlicht (zitiert nach Grieger, Rudolf: Verlagerung von Einkünften, S. 82).

4) BFH-U. v. 29. Mai 1968 I 187/65, BStBl 1968 II S. 722 f.; v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff.; RFH-U. v. 22. Juni 1943 I 204/42, RStBl 1943, S. 587; v. 4. Okt. 1938 I 374/37, RStBl 1938, S. 1142; v. 28. Juli 1936 I A 83/36, RStBl 1936, S. 951 f.; FG Hamburg, U. v. 29. Sept. 1972 II 10-70, EFG 1973, S. 179.

5) BFH-U. v. 26. Juli 1967 I 138/65, BStBl 1967 III S. 733 f.

- Zuschüsse des Gesellschafters¹⁾;
- die Übernahme von Verlusten durch die Muttergesellschaft²⁾.

Als nicht einlagefähig sind angesehen worden:

- die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Kapitalgesellschaft zum Gebrauch oder zur Nutzung ohne Entgelt oder gegen ein zu geringes Entgelt³⁾;
- die Überlassung eines zinslosen Darlehens⁴⁾;
- die Verpachtung eines Betriebs gegen zu niedrigen Pachtzins⁵⁾.

Diese Auffassung hat der BFH in seinem Grundsatzurteil I 131/59 S vom 8. Nov. 1960⁶⁾ eingehend begründet.

Diese Rechtsprechung ist im BFH-Urteil vom 9. März 1962⁷⁾ bestätigt und im Urteil vom 3. Febr. 1971⁸⁾ noch einmal ausführlich begründet worden. Als Einlagen seien nur solche Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Gesellschafter vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens⁹⁾, sei es

1) BFH-U. v. 28. Febr. 1956 I 92/54 U, BStBl 1956 III S. 154 f.; RFH-Urteile v. 1. Dez. 1937 VI 673/37, RStBl 1938, S. 182 ff.; v. 8. Juni 1937 I A 378/36, RFHE Bd. 41, S. 274 ff.; v. 18. Sept. 1934 I A 217/34, StuW 1934 II Nr. 791, Sp. 1603 ff.

2) BFH-U. v. 8. März 1955 I 73/54 U, BStBl 1955 III S. 187; RFH-U. v. 17. Okt. 1934 VI A 829/33, StuW 1935 II Sp. 24 ff.

3) BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

4) BFH-U. v. 9. März 1962 I 203/61 S, BStBl 1962 III S. 338; v. 17. Okt. 1958 IV 35/57, nicht veröffentlicht (zitiert nach Grieger, Rudolf: Verlagerung von Einkünften, S. 82); v. 13. Jan. 1959 I 44/57 U, BStBl 1959 III S. 197 ff.; v. 4. Mai 1965 I 130/62 U, BStBl 1965 III S. 598 ff.; a.A. FG Rheinland-Pfalz, U. v. 14. Dez. 1965 II 110-111/64, EFG 1966, S. 294 f.

5) BFH-U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.; v. 31. Juli 1956 I 4-5/55 U, BStBl 1956 III S. 288 f.

6) BStBl 1960 III S. 513 ff.

7) I 203/61 S, BStBl 1962 III S. 338.

8) I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff. A.A. FG Rheinland-Pfalz, U. v. 14. Dez. 1965 II 110-111/64, EFG 1966, S. 294 f.

9) Aus diesem Grund wird auch der Geschäfts- oder Firmenwert als nicht geeignet angesehen, Gegenstand einer verdeckten Einlage zu sein. Vgl. dazu BFH-U. v. 29. Jan. 1975 I R 135/70, BStBl 1975 II S. 553 ff.

durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivposten. Das Erbringen von Einlagen vollziehe sich damit im Vermögens- und nicht im Gewinnbereich¹⁾. Eine Einlage könne nicht darin erblickt werden, daß die Gesellschaft keine oder unangemessen niedrige Aufwendungen habe. Denn das Nichtentstehen von Aufwendungen dürfe nicht dem Entstehen eines Ertrags - und damit einer Vermögensmehrung - gleichgesetzt werden. Zu der Frage, ob bei dieser Auffassung noch eine Einlage vorliegen kann, wenn der Gesellschafter dadurch laufend Verluste erleidet, hat der BFH im Urteil I R 51/66²⁾ nicht Stellung genommen.

Das Urteil I 131/59 S³⁾ hat zunächst in der Literatur überwiegend Zustimmung gefunden⁴⁾ und nur vereinzelt

-
- 1) Ähnlich bereits Henninger: Zur innerkonzernlichen Gewinnrealisierung. In: BB 1958, S. 832 f.
 - 2) v. 3. Febr. 1971, BStBl 1971 II S. 408 ff.
 - 3) v. 8. Nov. 1960, BStBl 1960 III S. 513 ff.
 - 4) Grieger, Rudolf: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 8.11.1960 - I 131/59 S. In: BB 1961, S. 84 f.; ders.: Verlagerung von Einkünften, S. 86 f.; ders.: Zur steuerlichen Behandlung von Rechtsverhältnissen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern. In: StbJb 1962/63, S. 99 f. (S. 132 f.) (Zitierweise: Grieger, Rudolf: Rechtsverhältnisse zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern); Vangerow, Friedrich: Zur Betriebsaufspaltung. In: StW 1961 I Sp. 201 ff.; Littmann, Eberhard: Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: FR 1962, S. 67 ff.; Merkel, G.: Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter. In: NB 1961, S. 58; Thiel, Rudolf: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 212 ff.; ders.: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1961/62, S. 181 ff. (S. 191 f.); Knoppe, Helmut: Rückwirkende Vertragsgestaltung, niedriger Pachtzins und notwendiges Betriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen. In: GmbHR 1961, S. 68 ff.; Bock, Fritz, Maas, Ernst: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. In: Beilage zu FR 22/1961, S. 9 ff.; von Wallis, Hugo: Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter. In: DStR 1962/63, S. 349 ff. (S. 351).
In späteren Veröffentlichungen auch Glade, A.: Verdeckte Zuwendungen, S. 18; Clotten, Manfred: a.a.O., S. 121 ff.; Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249 f.; Weissenborn, Hans Ulrich: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Seminarhandbuch, Teil B, München 1973, S. 82; Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen S. 721; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 50 zu § 6 KStG, S. K 2987 f. (Stand: Okt. 1968).

Kritik herausgefordert¹⁾. Es wurde als "klar, eindeutig und überzeugend begründet"²⁾ begrüßt. Die Unterstellung eines Sachverhalts außerhalb der vorhandenen gesetzlichen Fiktionen³⁾, der von dem tatsächlich gegebenen abweicht, wurde abgelehnt⁴⁾. Die unterschiedliche rechtliche Beurteilung von Nutzungsüberlassungen bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage⁵⁾ wurde mit der fehlenden Spiegelbildlichkeit von verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung erklärt⁶⁾. Eine andere Beurteilung als die des BFH würde die gesamte Rechtsprechung zu unentgeltlichen Dienstleistungen des Gesellschafters für seine Kapitalgesellschaft in Frage stellen⁷⁾. RFH und BFH hätten in ständiger Rechtsprechung⁸⁾

-
- 1) Fasold, R.W.: Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen. In: DB 1961, S. 386 ff.; ders.: Originäre Nutzungen und Leistungen als Entnahme und verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwester-Unternehmen. In: DB 1974, S. 746 ff. Wie Fasold schon früher -len-: Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen einer Kapitalgesellschaft und von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1958, S. 1257. Zustimmend Kohlenbach: Nochmals: Zur Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1959, S. 185.
 - 2) Thiel, Rudolf: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 212.
 - 3) Vgl. z.B. § 4a Abs. 2 Nr.2 EStG, § 11 Abs. 1 S.2 EStG, § 7 Abs. 2 EStDV, § 6 Abs. 1 S.2 KStG.
 - 4) So Littmann, Eberhard: Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: FR 1962, S. 67 ff.
 - 5) Fasold, R.W.: Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen. In: DB 1961, S. 386 hat u.a. mit diesem Hinweis das BFH-U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S kritisiert.
 - 6) So Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249; ders.: vGA und vE, S. 129.
 - 7) Grieger, Rudolf: Rechtsverhältnisse zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, S. 132.
 - 8) RFH-Urteile v. 3. Juni 1930 I A 126/30, RStBl 1930, S. 440 f.; v. 20. März 1930 VI A 413/30, RStBl 1930, S. 311 f.; BFH-Urteile v. 11. Okt. 1955 I 47/55 U, BStBl 1955 III S. 397 f.; v. 24. Juni 1958 I 190/57 U, BStBl 1958 III S. 381; v. 13. Dez. 1960 I 88/60 U, BStBl 1961 III S. 68 f.; v. 29. Nov. 1967 I 96/64, BStBl 1968 II S. 234 ff.

unentgeltliche oder unterbezahlte persönliche Leistungen des Gesellschafters steuerlich anerkannt. Würde man von dieser Beurteilung abgehen, müßten auch rückwirkende Gehaltszahlungen steuerlich anerkannt werden¹⁾. Wer die Anwendung des § 4 Abs. 1 S.3 EStG bei Einlagen im Körperschaftsteuerrecht befürwortet, kann sich auch auf den Wortlaut des § 4 EStG berufen²⁾. Während als Einlagen "Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter" angesehen werden, sind unter Entnahmen "Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen" zu verstehen. Die Einlage ist also einkommensteuerlich enger definiert als die Entnahme.

Trotz überwiegender Zustimmung zum BFH-U. I 131/59 S³⁾ war das Echo zwiespältig. Bei Zustimmung zu den Thesen des Bundesfinanzhofes wollte ein Teil der Literaturmeinung⁴⁾ die Grundsätze des Urteils nicht nur auf Dauer-

1) Das aber wird von der Rechtsprechung abgelehnt. Vgl. z.B. BFH-U. v. 29. Nov. 1967 I 96/64, BStBl 1968 II S. 234 ff.

2) So Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249 f.

3) BStBl 1960 III S. 513 ff.

4) Thiel, Rudolf: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, S. 212 ff.; ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, S. 1486; ders.: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts, S. 191 f.; Merkel, G.: a.a.O., S. 58; Friedrich, Werner: Zur Realisierung stiller Reserven bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1962, S. 313 ff. (S. 315); Kohlenbach: Zur Wirksamkeit von Ergebnisabführungsverträgen bei Mehrleistungen an das Organ auf Grund besonderer Vertragsverhältnisse. In: DB 1961, S. 218 f.; Hahn, Dieter: Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen. In: BFuP 1965, S. 342 ff. u. S. 438 ff. (S. 444); Bock/Maas: a.a.O., S. 15 f.; Rose, Gerd: Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1965/66, S. 245 ff. (S. 267); ders. Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 246; Rädler, Albert J., Raupach, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München und Berlin 1966, S. 611; So auch FG Düsseldorf, U.v. 12. März 1964 IX 37/62 E, EFG 1964, S. 486 f. und v. 19. April 1965 X 3/64 K, EFG 1965, S. 603 f.

schuldverhältnisse, sondern gleichermaßen auch auf Kaufverträge angewandt wissen, innerhalb derer der Gesellschafter seiner Gesellschaft Wirtschaftsgüter zu einem niedrigeren Preis verkauft, als er ihn von einem Fremden fordern und erhalten würde. Dagegen wendet sich Grieger¹⁾, der den grundlegenden Unterschied zwischen der Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch oder zur Nutzung und der Lieferung von Waren darin sieht, daß im ersten Fall nur eine Nutzung von Wirtschaftsgütern, im zweiten Fall aber die Wirtschaftsgüter selbst auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden. Dieser Argumentation ist der BFH in seinem Urteil I 138/65 vom 26. Juli 1967²⁾ gefolgt. Im neueren Schrifttum wird - zum Teil unter dem Einfluß der Diskussionsbeiträge von Brezing³⁾ - immer häufiger die Meinung vertreten, auch ersparte Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft,

- 1) Grieger, Rudolf: Verlagerung von Einkünften, S. 87. Ebenso Littmann, Eberhard: Einkommensteuerrecht, 11. Auflage, RdNr 126 zu § 2 EStG, S. 162 f.; Glade, A.: Verdeckte Zuwendungen, S. 18; Jaekel: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 26.7.1967 - I 138/65. In: DB 1967, S. 2101 f.; Kraus, Manfred: Zur steuerlichen Gewinnaufteilung nach §§ 214 und 215 AO bei der GmbH & Co.KG. In: GmbHR 1972, S. 112 ff. (S. 116); wohl auch Vogel, Horst: Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1964, S. 106. Differenzierend Vangerow, Friedrich: a.a.O., Sp. 212 ff. Er hält bei Lieferungen zwischen Produktionspersonen- und Vertriebskapitalgesellschaft Gewinnverlagerungen durch unangemessen niedrige Preisgestaltungen prinzipiell für zulässig. Bei Anlagegütern soll aber eine andere Betrachtungsweise gelten.
- 2) BStBl 1967 III S. 733 f.
- 3) Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern. In: FR 1971, S. 405 ff. (S. 406); ders.: Die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: StuW 1972, S. 361 ff.; ders.: Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in einer Kapitalgesellschaft. In: GmbHR 1972, S. 129 ff. (S. 134 f.); ders. als Bearbeiter des Abschnittes Steuerrecht im Handbuch der Aktiengesellschaften, S. 11 62 ff.; siehe auch ders.: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 128 f. (im Ergebnis billigt er aber die Rechtsprechung, da es auf die Willensrichtung des Gesellschafters ankommen soll).

der vom Gesellschafter ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt zur Nutzung überlassen worden ist, müßten als verdeckte Einlage behandelt werden¹⁾. Brezing²⁾ wendet sich vor allem gegen die These des BFH³⁾, es könne niemand gezwungen werden, aus seinem Vermögen bestimmte Nutzungen zu ziehen; nicht gezogene Nutzungen dürften für Zwecke der Besteuerung nicht als gezogen unterstellt werden. Dieser Grundsatz gelte dann nicht, wenn jemand die Nutzungen aus seinem Vermögen willentlich einem anderen unentgeltlich oder verbilligt ziehen läßt. Der Gesellschafter verzichte nicht auf Vorteile, sondern erstrebe andere Vorteile, nämlich die gleichen wie aus dem in der Gesellschaft gebundenen Kapital. Zur Verifizierung dieser These führt Brezing⁴⁾ Fälle an, bei denen nicht gezogene Nutzungen als gezogen fingiert werden:

- Nutzungsüberlassungen an Unterhaltsberechtigte (insbesondere das Verhältnis zwischen § 12 Nr. 2 und § 21 Abs. 2 EStG),
- Nutzungsüberlassungen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer (§ 8 Abs. 2 EStG i.V.m. § 2 LStDV).
- Nutzungsüberlassungen durch die Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter (§ 6 Abs. 1 S.2 KStG i.V.m. § 19 KStDV).

Der vom BFH im Urteil vom 8. Nov. 1960⁵⁾ aufgestellte

1) Vgl. FN 3 S. 108 und Schmidt, Ludwig: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: JbFSt 1970/71, S. 179 ff. (S. 202 f.); Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 312 f.; ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil I R 51/66 v. 3. 2.1971. In: STRK KStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 172; Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht. In: JbFSt 1973/74, S. 112 ff. (S. 124 f.); Röhrkasten, Burkhard: a.a.O., S. 831 f.

2) Vgl. FN 3 S. 108

3) Vgl. BFH-U. vom 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.

4) Brezing, Klaus: Die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 361 ff.

5) I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.

Grundsatz sei daher nicht aufrechtzuerhalten. Nicht dieser Grundsatz sei die Regel, vielmehr sei das Gegenteil der Fall. Der Gesellschafter ziehe Nutzungen, aber andere als z.B. Zinsen¹⁾. Allerdings soll nach Brezing²⁾ die Einlagefähigkeit von Nutzungsüberlassungen der Willensrichtung des Gesellschafters überlassen sein, wobei sie eben im Regelfall nicht Einlagecharakter hätten. Im Gegensatz dazu kommen Ranft³⁾ und Raupach⁴⁾ (nach ihnen liegt der verdeckten Einlage eine Fiktion zugrunde) zu der Auffassung, auch ersparte Aufwendungen aus Nutzungsüberlassungen durch den Kapitalgesellschafter müßten als verdeckte Einlagen angesehen werden.

Noch eine weitere These des BFH im Urteil vom 8. Nov. 1960⁵⁾ ist Gegenstand einer umfangreichen Diskussion in der Literatur gewesen: die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ohne angemessenes Entgelt führe dann zu einer Einlage, wenn der Gesellschafter dadurch laufend Verluste erleide⁶⁾. Der Senat hat sich hierbei auch auf das RFH-Urteil vom 24. Februar 1944 IV 125/43⁷⁾ gestützt. Gegen diese Auffassung hat sich Widerspruch geregt. Könne ein Vorteil seinem Wesen nach nicht einlagefähig sein, so könne

1) Vgl. FN 4 auf S. 109

2) Vgl. FN 1

3) Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, S. 313.

4) Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 124 f.

5) I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff. Dem BFH zustimmend Clotten, Manfred: a.a.O., S. 123; Littmann, Eberhard: Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 71; s. auch Vangerow, Friedrich: a.a.O., Sp. 204 f.

6) Im BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff. (S. 411) läßt der Senat diese Frage ausdrücklich offen. M.E. kann daraus nicht geschlossen werden, der BFH wolle die Einlagefähigkeit von Nutzungen anerkennen. So aber Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I R 51/66 v. 3.2.1971, S. 4.

7) RStBl 1944, S. 434 f.

er durch zusätzliche Umstände, die an seinem Wesen nichts ändern, nicht plötzlich einlagefähig werden¹⁾. Auch aus anderen Gründen wird das Verlustkriterium als denkbar ungeeignet angesehen. Nur das U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S²⁾ könne auf das gesamte Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung abstellen; die gewerbliche Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft beschränke sich dort ausschließlich auf die Verpachtung³⁾. Im Fall der unentgeltlichen Nutzung abnutzbarer Wirtschaftsgüter oder bei durch Bankkredite finanzierten unentgeltlichen Gesellschafterdarlehen entstünden stets Verluste⁴⁾, so daß die Nicht-einlagefähigkeit von unentgeltlichen Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen die Ausnahme würde. Es ist deshalb nicht verwunderlich, wenn im Schrifttum die Auffassung vertreten wird, entweder die Ausnahmeregelung auf die im Urteil vom 8. Nov. 1960⁵⁾ angesprochenen Fälle zu beschränken⁶⁾ oder - insbesondere im Hinblick auf die im BFH-U. v. 3. Febr. 1971⁷⁾ gegebenen Erläuterungen - sie als unvereinbar mit dem Begriff der verdeckten Einlage anzusehen, weshalb sie nicht mehr anzuwen-

-
- 1) Ranft, Eckart: Anm. zum BFH-U. I 51/66 v. 3.2.1971, S. 4; ebenso Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern, S. 407, der die Auffassung des Senats als Verstoß gegen die Denkgesetze ansieht.
 - 2) BStBl 1960 III S. 513 ff.
 - 3) Quack, Engelbert: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften. In: DStR 1972, S. 10 ff. (S. 13).
 - 4) Brezing, Klaus: Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, S. 135; ähnlich Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, S. 1486.
 - 5) I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.
 - 6) So -el.-: Überlassung von Wirtschaftsgütern und verdeckte Zuwendungen an Kapitalgesellschaften. In: DB 1970, S. 814 f.
 - 7) I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

den sei¹⁾.

Die Meinung des BFH²⁾, das Erbringen einer Einlage vollziehe sich im Vermögens- und nicht im Gewinnbereich, ist abzulehnen. Auf diese Unterscheidung kann es nicht ankommen. Ist handelsrechtlich eine nur aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus zu erklärende Leistung eines Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft erfolgt, z.B. durch einen Zuschuß ohne Gewährung eines bestimmten Vorzugs, dann ist dieser Betrag in die "sonstigen Erträge" einzustellen³⁾. Der Vorgang spielt sich also "im Gewinnbereich" ab. Steuerrechtlich sind diese Zahlungen verdeckte Einlagen. Sie vermehren - um mit dem BFH⁴⁾ zu sprechen - das Vermögen der Gesellschaft und vollziehen sich damit in der Vermögens- und nicht in der Gewinnsphäre. Bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch oder zur Nutzung soll es umgekehrt sein: sie führe - wenigstens im Augenblick der Überlassung - zu keiner Vermögensmehrung, da sie weder die Aktivseite der Bilanz erhöhe noch die Passivseite vermindere. Die im Laufe der Zeit erfolgende Ersparung von Aufwendungen vollziehe sich im Gewinn- und nicht im Vermögensbereich. Hier wird deutlich: die Aussage, Einlagen müßten die Aktivseite der Bilanz erhöhen bzw. die Passivseite vermindern, ist nicht die Voraussetzung der Einlage, sondern Folge der Annahme einer Einlage⁵⁾. Ist in der Ersparung von Aufwendungen

-
- 1) Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249; ders.: vGA und vE, S. 112; ebenso Schmidt-Troschke, G.: a.a.O., S. 67; Reuter Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 163 ff. (S. 186). A.A. Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 46 zu § 6 KStG, S. K 43 (Stand: Febr. 1975).
 - 2) Vgl. BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.; ebenso Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249.
 - 3) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz: 4. Auflage, Band 1, Tz 45a zu § 150 AktG, S. 118.
 - 4) Siehe FN 2.
 - 5) Ebenso Röhrkasten, Burkhart: a.a.O., S. 831; im Ergebnis auch Schmidt-Troschke; G.: a.a.O., S. 67 f. und Hundertmark, Dedo, Herms, Volkmar: Die verdeckte Nutzungseinlage im Ertragsteuerrecht. In: BB 1976, S. 80 ff.

eine Einlage zu sehen¹⁾, erhöht sich durch Ansatz eines Aktivposten (z.B. in Höhe der kapitalisierten ersparten Aufwendungen) die Aktivseite der Bilanz. Es bedürfte deshalb einer anderen Begründung, die Nichteinlagefähigkeit von Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen zu erklären.

Schmidt-Troschke²⁾, welcher die Problematik der von der Rechtsprechung abgelehnten Einlagefähigkeit einer Überlassung von Gegenständen ohne Nutzungsentgelt durchaus sieht, will als Einlagen in Kapitalgesellschaften nur solche gelten lassen, die zum Zeitpunkt der Zuwendung beim Empfänger überhaupt buchtechnisch erfaßbar sind. Diesem Argument ist schon Röhrkasten³⁾ entgegengetreten. Seiner Meinung nach übersieht Schmidt-Troschke⁴⁾, daß die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nur handelsrechtliche Bedeutung hätten und daß § 4 EStG eine steuerliche Gewinnkorrektur begründe. Da jedoch bei den meisten Körperschaften entsprechend den vorliegenden Verhältnissen die Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG einschlägig ist, der ausdrücklich auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verweist und da § 4 Abs. 1 S.3 EStG nur sinngemäß, d.h. in einer der Kapitalgesellschaften angepaßten Weise angewandt werden kann, reiche diese Begründung zur Ablehnung der These nicht aus. Was an der Richtigkeit der Argumentation von Schmidt-Troschke zweifeln läßt, ist etwas anderes. Handelsrechtlich ist die Kapitalgesellschaft nicht verpflichtet, unentgeltlich erworbene Gegenstände zu aktivieren, sie hat ein Aktivierungswahlrecht⁵⁾. Ein steu-

1) A. A. jetzt auch Herrmann/Heuer; a.a.O., Anm. 46 zu § 6 KStG, S. K 42 f. (Stand Febr. 1975).

2) Schmidt-Troschke, G.: a.a.O., S. 67 f.

3) Röhrkasten, Burkhard: a.a.O., S. 832.

4) Vgl. FN 2

5) Vgl. bei der AG Adler/Düring/Schmaltz: 4. Auflage, Band 1, Tz. 52 zu § 153 AktG, S. 383, siehe auch 2. Abschnitt § 1 G 2.

errechtlich als Einlage zu qualifizierender Vorgang wird also auch bei Wirtschaftsgütern nicht immer zum Zeitpunkt der Zuwendung buchungstechnisch erfaßt. Die steuerliche Gewinnkorrektur kann zum Ende des Wirtschaftsjahres durch eine Nachtragsbuchung erfolgen. Schmidt-Troschke¹⁾ hat die steuerrechtliche Einlagefähigkeit bei obigen Beispielen nie angezweifelt. Konsequenterweise hätte er aber auch dann einen fehlenden buchungstechnischen Niederschlag zum Zeitpunkt der Zuwendung konstatieren müssen. Die körperschaftsteuerrechtliche Einlagefähigkeit unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter ist unbestritten, trotzdem die Gewinnkorrektur erst zum Ende des Wirtschaftsjahres erfolgen kann. Auch bei unentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern kann zum Jahresende der Vorteil in Höhe des vom Markt bestimmten Wertes steuerlich erfaßt werden²⁾. Das Kriterium des fehlenden buchungstechnischen Niederschlags zum Zeitpunkt der Zuwendung bei der Kapitalgesellschaft ist als Argument gegen die Einlagefähigkeit der Überlassung von Geld oder anderen Vermögensgegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung nicht geeignet.

Die Eignung der Überlassung von Geld oder anderen Vermögensgegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung als verdeckte Einlage kann allerdings nicht mit dem Hinweis auf eine ihr zugrunde liegende Fiktion begründet wer-

1) a.a.O., S. 65 ff.

2) A.A. Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1251, welcher darin eine unentgeltliche Kapitalisierung künftiger Erträge sieht.

den¹⁾. Die Fiktion führt grundsätzlich zur Anwendung eines anderen Tatbestandes als bei Zugrundelegung allein des tatsächlich bewirkten Sachverhalts anzuwenden wäre²⁾. Nicht gesetzlich geregelte Sachverhaltsfiktionen sind unzulässig³⁾. Auch der BFH hat in der Rechtsprechung zur verdeckten Einlage nicht mit Fiktionen gearbeitet. Sie sind zur Begründung verdeckter Einlagen nicht erforderlich. Die Annahme einer verdeckten Einlage ist - um wiederum mit dem BFH zu sprechen⁴⁾ - lediglich ein sachentsprechender Ausdruck für die Tatsache, daß von den schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter gleichzeitig ihre gesellschaftlichen Beziehungen berührt werden. Es wird nicht ein anderer Sachverhalt unterstellt; der tatsächlich bewirkte Sachverhalt wird zerlegt in seine einzelnen Bestandteile, in einen schuldrechtlichen und einen gesellschaftlichen. Man kann diese Be-

-
- 1) So aber Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 313; ders.: Anm. zum BFH-U. I R 51/66 v. 3. 2.1971; Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 124 f.; Mersmann, Wolfgang: Zur Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966, S. 166; Brezing, Klaus: Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, S. 129 f.; später differenziert Brezing dann zwischen lediglich tatbestandserhellenden und tatbestandsverändernden Fiktionen (vgl. Brezing, Klaus: Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 25 ff.) .
 - 2) Littmann, Eberhard: EStR, 11. Auflage, RdNr 115 vor § 1 EStG, S. 63.
 - 3) Ebenso Döllner, Georg: Fragwürdige Fiktionen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: JbFSt 1972/73, S. 142 ff. (S. 143); ders.: vGA und vE, S. 130.
 - 4) BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, a.a.O., S. 409 f. Soweit in diesem Urteil trotzdem Unterstellungen getroffen werden, ist die verdeckte Gewinnausschüttung gemeint, bei der aufgrund von § 6 Abs. 1 S.2 KStG Fiktionen für zulässig erachtet werden.

trachtungsweise in Anlehnung an Meyer-Arndt¹⁾ als "Aufteilungs-" oder "Realitätstheorie" bezeichnen. Ob sie sich in jedem Fall als zweckmäßig erweist, wird bei der Betrachtung der verschiedenen Ausprägungen der verdeckten Einlage zu überprüfen sein. Hier soll nur angemerkt werden, daß die "Fiktionstheorie" bei der verdeckten Einlage unnötig ist und mit ihr nicht die Einlagefähigkeit von Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen bewiesen werden kann. Die Ablehnung der Fiktionstheorie ist noch nicht gleichbedeutend mit der Ablehnung der Einlagefähigkeit unentgeltlicher Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen²⁾, weil die steuerrechtliche Wertung dieser Art von Vorteilsgewährung unabhängig vom Unterstellen eines anderen Sachverhalts ist³⁾.

Auch der Versuch, die Überlassung von Geld oder anderen Vermögensgegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung durch Anwenden von Tauschgrundsätzen als verdeckte Einlage zu qualifizieren, ist nicht durchführbar. Es werden keine stillen Reserven im Wirtschaftsgut Nutzung gegen Beteiligungsrechte eingetauscht⁴⁾. Der BFH ist

1) Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen, S. 1281 ff.; ders.: Zulässigkeit einer Fiktion im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen? In: DB 1967, S. 1739 f. Meyer-Arndt hat die Aufteilungstheorie als das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung betrachtet.

2) So aber Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen, S. 721.

3) Ebenso Röhrkasten, Burkhard: a.a.O., S. 832

4) So aber Fasold, R.W.: Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen, S. 386. Ähnlich auch Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 124, der allerdings die Übertragung von Tauschgrundsätzen auf die verdeckte Einlage als eine Fiktion ansieht. Vgl. auch Littmann, Eberhard: EStR, 11. Auflage, Anm. 123 vor § 1 EStG, S. 66, der bezüglich des dem BFH-U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff. zugrundeliegenden Sachverhalts wegen der Rechtsähnlichkeit mit den Fällen der Sacheinbringung in eine Kapitalgesellschaft nicht ohne weiteres von der Hand weisen will, daß die Frage der Gewinnrealisierung zu prüfen wäre, wenn in der Sacheinbringung grundsätzlich ein gewinnrealisierender Vorgang zu erblicken

in seinem sog. Tauschgutachten¹⁾ bei Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Seiten des Gesellschafters von einem Tauschgeschäft ausgegangen, wobei die Begründung oder Erhöhung der Beteiligung als Entgelt der Sacheinlage angesehen wurde und eine Gewinnrealisierung grundsätzlich als unumgänglich angesehen wird. Die Tauschtheorie soll auch dann gelten, wenn keine Gesellschaftsrechte gewährt werden²⁾. Wird diese Theorie ebenso auf die Kapitalgesellschaft angewendet³⁾, könnten auch bei Nutzungsverträgen Einlagen angenommen werden. Wie aber gesehen wurde⁴⁾, ist im Kapitalgesellschaftsrecht der Sacheinlagevertrag bei der gesellschaftsrechtlichen Einlage nicht mit einem Tauschvertrag vergleichbar, er ist ein gesellschaftsrechtlicher Akt, ein körperschaftsrechtliches Rechtsgeschäft. Ähnlich muß auch bei der verdeckten Einlage ein gesellschaftlicher Akt angenommen werden, auf den Tauschgrundsätze ebenfalls nicht angewandt werden können. Deshalb braucht die Einlagefähigkeit von Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen aufgrund der Tauschtheorie nicht mehr diskutiert werden.

Die Frage nach der Einlagefähigkeit unentgeltlicher Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen kann m.E. in Anlehnung an die gesellschaftsrechtliche Behandlung gelöst werden. Der gesellschaftsrechtliche Einlagebegriff ist wesentlich enger als der steuerrechtliche. Er umfaßt

1) BFH-Gutachten vom 16. Dez. 1958 I D 1/57 S, BStBl 1959, S. 30 ff.

2) Grieger: Verlagerung von Einkünften, S. 87 f.; ders.: Anmerkung zum BFH-U. v. 25 Nov. 1965. In: BB 1965, S. 273 f. (hier allerdings einschränkend); Friedrich, Werner: Interessante Einzelfragen aus dem Steuerrecht der Kapitalgesellschaften. In: JbFSt 1968/69, S. 73 ff. (S. 77 f.); Raupach, Arndt: Probleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 124; Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 130 (nach ihm erhält der Gesellschafter als Gegenleistung zusätzliche Rechte auf Liquidationserlöse, auf Gewinnanteile und höhere Ertragserwartungen).

3) So ausdrücklich Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 130 f.

4) Vgl. im 2. Abschnitt § 1 E.

nur Leistungen zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten und die sog. Nachschüsse¹⁾. Diese Leistungen können nach herrschender Meinung²⁾ u.a. in der Überlassung von Vermögensgegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung, nicht aber in unentgeltlichen Dienstleistungen des Gesellschafters bestehen. Die von Döllerer³⁾ gegen diese Ansicht vorgebrachten Bedenken sind oben als nicht ausreichend zurückgewiesen worden. Ob das Zuführen von Eigenkapital buchungstechnisch zum Zeitpunkt der Zuwendung oder erst am Ende des Wirtschaftsjahres erfolgt, ist für die Einlagefähigkeit ohne Einfluß. Kann die Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassung eine Leistung zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten sein, muß sie auch "Leistung" für eine bloße Erhöhung des Gesellschaftsvermögens sein können. Die Leistung umfaßt das "Zuführen von Eigenkapital", weshalb die Ein-

1) Vgl. im 2. Abschnitt § 2 C 2.

2) Kraft in Kölner Kommentar zum AktG, Anm. 18 und 28 zu § 27 AktG S. 216; Barz in Großkommentar AktG, 3. Auflage, Anm. 11 zu § 27 AktG, S. 217; Fischer in Großkommentar AktG, 2. Auflage, Anm. 11 zu § 20 AktG 37, S. 128; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 11 zu § 27 AktG, S. 150; Gessler, Jörg H.: Aktiengesetz 2. Auflage, Anm. 1 zu § 27 AktG, S. 28; Möhring-Tank in Handbuch der Aktiengesellschaften, Anm. 1 83, S. 1 42; Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 13. Auflage, Anm. 3 zu § 27 AktG, S. 71; Staub-Pinner in Kommentar zum HGB, 14. Auflage, Anm. 6 zu § 186 HGB 1897, S. 68 f.; Scholz, Franz: a.a.O., Anm. 15 zu § 5 GmbHG, S. 98; Sudhoff, Heinrich: a.a.O., S. 123; Baumbach-Hueck: GmbH-Gesetz, 12. Auflage, Anm. 5 zu § 5 GmbHG, S. 33; Balser, Heinrich, Pichura, Vincent, Meyer, Witold: Die GmbH, 4. Auflage, Freiburg i. Br. 1971, S. 34 (Zitierweise: Balser/Pichura/Meyer: Die GmbH, 4. Auflage); Mathiak, Walter: a.a.O., S. 359; Auf bestimmte Gebrauchsüberlassung einschränkend Lutter, Marcus: a.a.O., S. 232. Anderer Ansicht Brodmann, Erich: Aktienrecht, a.a.O., Anm. 5 a zu § 186 HGB 1897, S. 58; ders.: GmbH-Kommentar, 2. Auflage, Anm. 4d zu § 5 GmbHG, S. 38; Schilling in Hachenburg: GmbH-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 15 zu § 5 GmbHG, S. 233; Bing in Düringer-Hachenburg, 3. Auflage, Anm. 25 zu § 186 HGB 1897, S. 362; Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1251. Döllerer führt auf S. 1251 FN 68 irrtümlicherweise Bing in Düringer-Hachenburg als Vertreter der h.M. auf.

3) Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 125; ders.: vGA und vE, S. 118 ff.

lagefähigkeit unentgeltlicher Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassungen gleich beantwortet werden kann. Es handelt sich um eine gesellschaftliche Akte. Der Einlagecharakter von Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen war und ist unbestritten. Die gegen die Einlagefähigkeit vorgebrachten Bedenken sind ausgeräumt worden. Die Meinung, die Annahme einer Einlage bei Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch oder zur Nutzung werde wesentliche Grundsätze des Einkommensteuerrechts verletzen, ist schon deshalb verfehlt, weil sie die Auswirkung in der Person des Gesellschafters betreffen, nicht aber die hier allein interessierenden Auswirkungen in der Person der Kapitalgesellschaft. Der Grundsatz, daß Nutzungen, die der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes nicht zieht und nicht ziehen will, nicht als gezogen unterstellt werden dürfen, gilt für den Gesellschafter uneingeschränkt. Der von Brezing¹⁾ aufgrund von Beispielen versuchte Nachweis, dieser Grundsatz bestehe in Wirklichkeit gar nicht, ist ihm nicht gelungen, da sämtlich Rechtsvorschriften Ausnahmen erforderten. Eine Verknüpfung insofern, als die Behandlung der Nutzungsüberlassung als Einlage bei der Kapitalgesellschaft eine gleiche Behandlung beim Gesellschafter erfordern soll, ist nicht möglich; es fehlt die gesetzliche Grundlage.

Die Zuführung von Eigenkapital durch den Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft kann in Wirtschaftsgütern und in der Überlassung solcher Wirtschaftsgüter

1) Brezing, Klaus: Die unentgeltliche und verbilligte Nutzungsüberlassung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 361 ff.; ihm zustimmend Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 832.

zum Gebrauch oder zur Nutzung bestehen¹⁾, nicht aber in Dienstleistungen. Eine Übernahme des Grundsatzes des BFH-Urteils I 131/59 S²⁾ auf Kaufverträge steht deshalb nicht mehr zur Diskussion. Auch das Verlustkriterium zur Annahme einer verdeckten Einlage bei Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen ist nicht notwendig.

3. Außenfinanzierung

Das Merkmal der Außenfinanzierung soll die Einlage von den verschiedenen Erscheinungsformen der Innenfinanzierung, insbesondere der offenen (durch Gewinnthesaurierung erfolgenden) und der stillen (sich durch Bildung stiller Reserven vollziehenden) Selbstfinanzierung abgrenzen. Nicht alle dem betrieblichen Umsatzprozeß entspringenden Finanzierungsmittel eines Unternehmens können Einlagen durch den Gesellschafter sein. Die Außenfinanzierung ist Tatbestandsmerkmal sowohl der offenen als auch der verdeckten Einlage. Deckt die Kapitalgesellschaft eine dem Gesellschafter auferlegte Verpflichtung zur Leistung durch eigene Mittel ab³⁾, kann wohl eine Einlage vorliegen, allerdings nur eine offene, nachdem bei Leistungspflichten nie verdeckte Einlagen

1) So im Ergebnis, wenn auch mit unterschiedlicher Begründung: Mersmann, Wolfgang: a.a.O., S. 166; Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 124 f.; Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, S. 313; Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 831; Mathiak, Walter: a.a.O., S. 364 ff.; nicht ausdrücklich aber im Ergebnis wohl ebenfalls Salditt, Franz: das fingierte Entgelt - creation of income? In: StuW 1971, S. 107 ff. (S. 115.); Quack, Engelbert: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften. In: DStR 1972, S. 10 ff. (S. 16); Pezzer, Heinz Jürgen: a.a.O., S. 229.

2) v. 8. Nov. 1960, BStBl 1960 III S. 513 ff.

3) Nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 S.2 KVStG unterliegen diese Leistungen kraft ausdrücklicher Gesetzesbestimmung der Gesellschaftsteuer.

angenommen werden können. Auch die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital¹⁾ ist als (offene) Einlage anzusehen. Unter Anwendung wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann dieser Vorgang in eine Ausschüttung der Rücklagen an die Gesellschafter und eine Wiedereinzahlung der empfangenden Beträge zwecks Kapitalerhöhung zerlegt werden. Entspricht die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln den handelsrechtlichen Erfordernissen, unterliegt sie beim Gesellschafter gemäß § 1 KapErhStG nicht den Steuern vom Einkommen und Ertrag und ist gemäß § 7 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b KVStG von der Gesellschaftsteuer befreit. Die Steuerbefreiung ändert nichts an der Tatsache, daß in der Wiedereinzahlung der erhaltenen Beträge eine (offene) Einlage in die Kapitalgesellschaft vorliegt.

Das Tatbestandsmerkmal der Außenfinanzierung ist für die Bestimmung einer Einlage relativ unproblematisch, wobei in Grenzfällen durchaus Zweifel auftauchen können.

4. Erhöhung des Gesellschaftsvermögens

Dieses Tatbestandsmerkmal grenzt die verdeckte von der offenen Einlage ab. Während die objektiven Tatbestandsmerkmale der Gesellschaftereigenschaft, des Zuführens von Eigenkapital und der Außenfinanzierung bei allen Einlagen in Kapitalgesellschaften erfüllt sein müssen, sowie die objektiv-subjektive Voraussetzung der Freiwilligkeit der Leistung auch bei offenen Einlagen Tatbestandsmerkmal sein kann, genügt die bloße Erhöhung des Gesellschaftsvermögens zur Annahme einer offenen Einlage nicht. Offene Einlagen führen definitionsgemäß immer zur Gewährung von Gesellschaftsrechten oder zu erhöhten Gesellschaftsrechten. Das Tatbestandsmerkmal der Erhöhung des Gesell-

1) Vgl. für die GmbH §§ 1 ff. KapErhG und für die AG §§ 207 ff. AktG.

schaftsvermögens erfüllt also zwei Aufgaben:

- es grenzt diese Art von Einlagen von denjenigen ab, welche zur Gewährung von Gesellschaftsrechten oder erhöhten Gesellschaftsrechten führen und
- es macht deutlich: bei einer verdeckten Einlage kommt es auf eine Erhöhung der Gesellschaftsrechte des Kapitalgesellschafters nicht an; lediglich

das Vermögen der Kapitalgesellschaft muß sich erhöhen. Im übrigen ist die Abgrenzung der offenen von der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuerrecht kein Problem, das zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung führen könnte. Sowohl die Einlagen, welche zur Gewährung von Gesellschaftsrechten oder erhöhten Gesellschaftsrechten führen als auch diejenigen, welche lediglich das Gesellschaftsvermögen erhöhen, werden körperschaftsteuerrechtlich erfolgsneutral behandelt.

Das Merkmal einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Kapitalgesellschaft bei der verdeckten Einlage hat eine gewisse Ähnlichkeit mit einer der Voraussetzungen, die notwendig sind, um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegen zu lassen: die Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte (des Gesellschafters) zu erhöhen (§ 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG). Unabhängig davon, daß körperschaftsteuerlich bei der Einlage von einem gesellschaftlichen Akt auszugehen ist, während der Gesetzgeber im Kapitalverkehrsteuerrecht mehr von einem Leistungsaustausch ausgeht, haben wir es mit zwei unterschiedlichen Betrachtungsweisen zu tun - einmal aus dem Blickwinkel der Kapitalgesellschaft, das andere Mal aus der Sicht des Gesellschafters -, die zum gleichen Ergebnis führen. Letzten Endes kommt es sowohl im Körperschaftsteuerrecht als auch im Kapitalverkehrsteuerrecht darauf an, durch die Einlage des Gesellschafters die Gesellschaft wirtschaftlich zu stärken und nicht darauf, daß sich der Wert der Gesellschaftsrechte des Gesellschafters in gleichem Umfang oder entsprechend seines Kapitalanteils oder über-

haupt nicht erhöht.

C. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal: Freiwilligkeit der Leistung

Einlagen in Kapitalgesellschaften werden freiwillig gewährt, wenn zu der Leistung weder eine gesellschaftsrechtliche noch eine unmittelbar einem Gesetz entspringende Verpflichtung besteht. Schwierigkeiten bereitet indessen die Abgrenzung der freiwilligen Einlagen des Gesellschafters zu den allgemeinen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Geschäftspartner. Dieses Problem versucht die Rechtsprechung zur verdeckten Einlage zu lösen, indem sie als Abgrenzungsmerkmal die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses einführt. Der RFH¹⁾ sieht die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses bei den Vorteilszuwendungen gegeben, die ein an der Gesellschaft nicht Beteiligter der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Der BFH²⁾ hat diese Auffassung noch dahingehend konkretisiert, als er von der Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses spricht, wenn ein Nichtgesellschafter bei der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Danach komme es nicht darauf an, ob sich die Kapitalgesellschaft und der Gesellschafter darüber einig seien, daß die Zuwendung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolge. Die Umschreibung dieses Tatbestandsmerkmals ähnelt in auffälliger Weise der Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüt-

1) Vgl. z.B. RFH-U. v. 28. Juli 1936 I A 83/36, RStB1 1936, S. 951 f.

2) BFH-U. vom 29. Mai 1968 I 187/65, BStB1 1968 II S. 722 f.; v. 19. Febr. 1970 I R 24/67, BStB1 1970 II S. 442 f.; v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStB1 1975 II S. 123 f.

tung¹⁾. Sie liegt nach der Rechtsprechung²⁾ vor, wenn der Vermögensvorteil einem Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt würde. Nach Ansicht des BFH ist also die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses gemeinsames Tatbestandsmerkmal von verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung³⁾.

Die Berücksichtigung des Gesellschaftsverhältnisses bei Vorteilszuwendungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter hat Lange⁴⁾ veranlaßt, hierin ein subjektives Tatbestandsmerkmal zu sehen. Die Kapitalgesellschaft müsse wissen, daß einem Gesellschafter ein Vorteil zugewendet werde und sie müsse diese Vorteilszuwendung auch wollen. Auf die verdeckte Einlage angewendet würde das bedeuten: der Gesellschafter müsse wissen, daß er der Kapitalgesellschaft einen Vorteil zuwende und er müsse die Vorteilszuwendung auch wollen⁵⁾. Diese Auffassung scheint das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 15. Mai 1972⁶⁾ zu bestätigen, indem es bei Vorgängen zum Ausgleich der Kapitalgesellschaft entstandener Verluste den einmal vom Gesellschafter gewählten Weg als entscheidend ansieht. So weit aber geht die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht. Die an dem Maßstab der Sorgfalt eines ordentlichen

1) So auch oAdV: Anmerkung zum BFH-U. v. 19. Febr. 1970 I R 24/67. In: HFR 1970, S. 292 f.

2) Vgl. z.B. BFH-U. v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f.

3) Ebenso Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1248; ders.: yGA und vE, S. 121.

4) Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz 40 ff., S. 63 ff.

5) Vgl. auch Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen, S. 718: "Es ist ... davon auszugehen, daß die Gesellschafter einer KapG grundsätzlich selbst entscheiden können, ob sie eine Einlage leisten wollen ...".

6) VI 92/70, EFG 1972, S. 559 f. Zustimmend Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz 162, S. 139.

Kaufmanns gemessenen Leistungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft sind laut BFH¹⁾ unabhängig von den Eigenschaften des jeweiligen Gesellschafters und von den tatsächlichen Überlegungen der Beteiligten im konkreten Fall zu werten. Der BFH schiebt die Einigung der Parteien über eine bestimmte schuldrechtliche "causa" aufgrund zwingenden Steuerrechts beiseite²⁾. Andererseits soll es auf das Verhalten eines (gedachten) ordentlichen Kaufmanns ankommen:

"Zu prüfen bleibt allein, ob die Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft im Rahmen des geschäftlichen Handelns eines ordentlichen Kaufmanns liegt Für die Frage, unter welchen Voraussetzungen im Einzelfall eine Abweichung von diesem Verhalten im Rahmen eines Handelns eines ordentlichen Kaufmanns liegt, kann es von Bedeutung sein, wie sich der Gesellschafter unabhängigen Abnehmern gegenüber verhalten hat und welche Gepflogenheiten in dem betreffenden Geschäftszweig herrschen"³⁾.

Diese Betrachtungsweise wird von Döllner⁴⁾ die objektiv-subjektive Methode genannt.

Den Gegensatz zu den auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden Leistungen bilden die betrieblich bedingten⁵⁾ Leistungen. Betrieblich bedingt ist im Körperschaftsteuerrecht jede Leistung, die zur Verwirklichung des steuerlich beachtlichen Körperschaftszwecks erfolgt⁶⁾. Deshalb hat der RFH⁷⁾ Vergütungen, die eine Muttergesellschaft

1) Vgl. z.B. BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.; ebenso Döllner Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1248; ders.: vGA und vE, S. 121 f.

2) Vgl. Döllner, Georg: Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft. In: BB 1967, S. 1437 ff. (S. 1441).

3) BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.

4) Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1248.

5) Vgl. Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 25

6) So auch Fröhlich, Eberhard: a.a.O., S. 67.

7) RFH-U. v. 10. Okt. 1933 I A 336/32, RStBl 1934, S. 46 f. Anderer Ansicht - allerdings zum Kapitalverkehrsteuerrecht - die RFH-Urteile vom 27. Nov. 1928 II A 493/28, RStBl 1929, S. 4 f. und v. 17. Dez. 1930 II A 530/30, RStBl 1931, S. 242 f.

ihrer Tochtergesellschaft als Beitrag zu den Kosten der Propaganda gewährt, welche für die von ihr vertriebenen und von der Muttergesellschaft hergestellten Erzeugnisse gemacht hatte, nicht als Einlagen sondern als steuerpflichtige Betriebseinnahmen der Tochtergesellschaft angesehen. Die Rechtsprechung zum sog. Vorteilsausgleich¹⁾ zeigt allerdings, daß der BFH im Zweifel, d.h. wenn keine eindeutigen und klaren Abmachungen getroffen wurden und kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang besteht, einen gesellschaftlichen Vorgang vermutet²⁾. Für den BFH reduziert sich die betriebliche oder die gesellschaftliche Bedingung auf die Frage, ob Leistungen des Gesellschafters im Rahmen des geschäftlichen Handelns eines ordentlichen Kaufmanns liegen oder nicht.

Das Problem ist nun, inwieweit das von der Rechtsprechung entwickelte objektiv-subjektive Tatbestandsmerkmal der Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses mit der Freiwilligkeit der Leistung, die für das Vorliegen einer verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften notwendige Voraussetzung ist, übereinstimmt. Dem Wortlaut nach ist die Freiwilligkeit zu leisten ein rein subjektives Merkmal. Es kommt auf den freien Willen des Gesellschafters an. Das Entlehnen des Begriffs der Freiwilligkeit aus dem Kapitalverkehrsteuerrecht gebietet es jedoch, ihn in der ihm vom Gesellschaftsteuerrecht gegebenen Bedeutung zu verwenden. Danach sind

1) Vgl. u.a. BFH-U. v. 22. April 1964 I 62/61 U, BStBl 1964 III S. 370 f.

2) Dabei bedeutet das BFH-U. v. 15. Dez. 1971 I R 178/68, BStBl 1972 II S. 339 f. keine Ausnahme, da nach Meinung des BFH "eindeutige und klare" Vereinbarungen bestanden. Vgl. dazu -w-: Zur Abgrenzung von Betriebsausgaben und verdeckten Einlagen bei Nachzahlungen, die der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft für bezogene Waren vereinbarungsgemäß leistet, weil die Produktionskosten gestiegen sind. In: DStZA 1972, S. 210; Lange Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz 162, S. 138. So auch das Niedersächsische Finanzgericht, U. v. 5. Okt. 1971 VI KÖ 82/65 - rechtskräftig, EFG 1972, S. 90 f.

unter freiwilligen Leistungen solche zu verstehen, die ein Gesellschafter bewirkt, ohne daß zu der Leistung eine gesellschaftsrechtliche oder eine unmittelbar aus dem Gesetz entspringende Verpflichtung besteht¹⁾. Eine so verstandene Freiwilligkeit grenzt die freiwillige Einlage jedoch lediglich von der Pflichteinlage ab. Ein Maßstab für die Abgrenzung freiwilliger Leistungen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft von den rein geschäftlichen Beziehungen ist damit nicht gefunden. Eine freiwillige Leistung kann nur auf einem unter Kaufleuten nicht üblichen Verhalten des Gesellschafters beruhen. Man kommt deshalb zum gleichen Ergebnis wie die höchststrichterliche Rechtsprechung. Maßstab ist die in § 347 HGB niedergelegte Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, anhand derer festgestellt wird, ob eine Leistung des Gesellschafters auf rein geschäftlicher Grundlage erfolgt oder ob sie außerhalb oder neben dem allgemeinen Geschäftsverkehr gegeben wird. Leistungen eines Gesellschafters sind insoweit freiwillig, als sie weder einer gesellschaftlichen oder gesetzlichen Verpflichtung noch dem allgemeinen Geschäftsverkehr entspringen. Dabei muß sich der allgemeine Geschäftsverkehr zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter an der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns messen lassen. Die objektiv-subjektive Betrachtungsweise des BFH hat also über das Tatbestandsmerkmal der Freiwilligkeit der Leistung Eingang in die zur Anerkennung einer verdeckten Einlage notwendigen Voraussetzungen gefunden.

1) Vgl. Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 68; ähnlich Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 41 zu § 2 KVStG, S. 38.

§ 3 Bewertung der verdeckten Einlage

A. Bewertung bei der Kapitalgesellschaft

1. Die verschiedenen Möglichkeiten der Bewertung

Bisher ist dem Problem nachgegangen worden, ob eine verdeckte Einlage dem Grunde nach vorliegt. Jetzt interessiert die Frage nach der Höhe der verdeckten Einlage. Das Augenmerk wird insbesondere auf die Bewertung bei der Kapitalgesellschaft zu richten sein, doch darf auch die Bewertung beim Gesellschafter nicht außer acht gelassen werden. Sie ist von Interesse, weil sich möglicherweise Auswirkungen auf die Bewertung bei der Kapitalgesellschaft ergeben könnten. Nachdem die Wertverknüpfung Eingang in die Steuergesetze gefunden hat¹⁾, ist zu fragen, ob diese Betrachtungsweise auch auf die verdeckte Einlage Anwendung findet. Es ist aber ebenso möglich, daß unabhängig von der Frage der Wertverknüpfung trotzdem im Ergebnis bei Kapitalgesellschaft und Gesellschafter der gleiche Wert Anwendung findet.

Als Wertmaßstäbe für die Bewertung einer verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft bieten sich an

- der Teilwert²⁾;
- die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften;
- die Übernahme der Bewertung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter und
- der gemeine Wert³⁾.

2. Bewertung mit dem Teilwert

Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für

1) Vgl. z.B. § 17 Abs. 4 UmwStG.

2) § 10 BewG, § 6 Abs. 1 Nr.1 S.3 EStG.

3) § 9 Abs. 2 BewG.

das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß er das Unternehmen fortführt¹⁾. Einlagen in Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind kraft ausdrücklicher Gesetzesregelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Nachdem sich die Ermittlung des Einkommens für Körperschaften nach den Vorschriften des EStG richtet (§ 6 Abs. 1 S. 1 KStG), erhebt sich die Frage, ob die Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden sind. Die Verwendung des Teilwertes nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG setzt demnach die Zuordnung der verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften zu den Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG voraus. Es verwundert deshalb nicht, wenn die Rechtsprechung und diejenige Literaturmeinung, welche eine uneingeschränkte Anwendung der einkommensteuerlichen Vorschriften bejaht, die Bewertung

1) § 10 BewG, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.

mit dem Teilwert befürworten¹⁾. Auch bei der Frage der Bewertung von Einlagen in Kapitalgesellschaften ist aufgrund § 6 Abs. 1 S.1 KStG zu fragen, ob eine einkommensteuerliche Vorschrift einen bestimmten Wertansatz vorschreibt, welcher sinngemäß auf das Körperschaftsteuerrecht zu übertragen ist. Ist § 6 Abs. 5 EStG - wie schon § 4 Abs. 1 S.3 EStG - "seinem Sinne gemäß" auf Einlagen in Kapitalgesellschaften anzuwen-

- 1) BFH-U. v. 4. Okt. 1966 I/64, BStBl 1966 III S. 690 ff. (S. 692) (allerdings für den Fall der Gewährung von Gesellschaftsrechten, was aber m.E. nicht ausschlaggebend ist, da zumindest für den Wertansatz bei der Kapitalgesellschaft eine unterschiedliche Bewertung nicht zu rechtfertigen wäre); Ähnlich auch das RFH-U. v. 18. Okt. 1938 I 290/38, RStBl 1938, S. 1107; FG Schleswig-Holstein, U. v. 30. Juni 1965 IV 56/64, EFG 1965, S. 605 f.; FG Hamburg, U.v. 29. Sept. 1972 II 10/70, EFG 1973, S. 179. Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1251; ders.: vGA und vE, S. 130 ff.; ders.: Aktienrecht und Steuerrecht. In: WpG 1969, S. 333 ff. (S. 335); ders.: Fragwürdige Fiktionen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: JbFSt 1972/73, S. 156; Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 72; Kohlenbach, Karl: Pensionsrückstellungen des Organträgers für Pensionsverpflichtungen gegenüber Betriebsangehörigen des Organs. In: GmbHR 1958, S. 38 ff. (S. 39); Blümich, Walter: a.a.O., Anhang zu § 6 KStG, Anm. 17 zu § 6 EStG, S. 223 f.; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: a.a.O., 4. Auflage, Anhang zu § 6 KStG (§ 6 EStG), Anm. 17, S. 518 f.; Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart 1962, Tz. 131 zu § 6 KStG, S. 163; Flick-Wassermeyer-Becker: a.a.O., Anm. 45 zu § 1 AStG, S. 27; Widmann-Mayer: Umwandlungsrecht, Kommentar zur Umwandlung von Unternehmungen nach neuesten Handels- und Steuerrecht, Loseblattsammlung, Bonn 1970-1971, RZi 3812 zu § 17 UmwStG, (A), S. 9; Loos, Gerold: Umwandlungsteuergesetz 1969, Umwandlung/Fusion/Einbringung, 2. neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, Düsseldorf 1970-1973, RdNr. 930d, S. 347 f.; Quack, Georg Engelbert: Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft. In: BB 1971, S. 862 ff.; Rasch, Harold: Aktuelle Probleme des Konzernrechts und der Konzerngesetzgebung, Köln, Berlin, Bonn, München 1970, S. 51; vgl. auch die Stellungnahme des BdF, der dem dem BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, a.a.O., zugrundeliegenden Verfahren nach § 122 Abs. 2 FGO beigetreten war. Wohl auch Hoffmann, Fritz: Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In: StuW 1967, Sp. 625 ff. (Sp. 634); Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 56 zu § 6 KStG, S. K 50 (Stand Febr. 1975); Pezzer, Heinz Jürgen: a.a.O., S. 227.

den? Die Frage ist zu verneinen. Die Bewertung von Einlagen durch den Einzelunternehmer oder Personengesellschafter beruht auf dem Gedanken, daß der Wechsel der Zweckbindung bei demselben Steuerpflichtigen erfolgsneutral zu sein hat¹⁾. Es handelt sich um Vorgänge zwischen verschiedenen Vermögenssphären desselben Vermögensträgers²⁾. Während der Einlagegedanke des Einkommensteuerrechts noch analog auf Einlagen in Kapitalgesellschaften übertragen werden kann, ist für die Übernahme des Teilwertes auf körperschaftsteuerliche Einlagen kein Raum. Die Bewertung mit dem Teilwert setzt voraus, daß Vermögensteile aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingehen, wobei das Wirtschaftsgut unverändert Bestandteil des Vermögens des Unternehmers bleibt. Für die Vermögensübertragung zwischen zwei verschiedenen Vermögensträgern ist der Teilwert aber weder gedacht noch geeignet³⁾.

Auf einem anderen Weg kommt Salditt⁴⁾ zu der Auffassung, der Teilwert sei als Bewertungsmaßstab maßgebend. Ausgangspunkt für die Behandlung der verdeckten Einlage ist für ihn derjenige Anteilseigner, welcher seine Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Beim Verkauf eines Wirtschaftsgutes an die Kapitalgesellschaft zum Buchwert genügt seines Erachtens für die Gewinnrealisierung die Vorstellung, eine Gewinnerwartung werde zum Nachteil des Fiskus vereitelt, obgleich es dem Gesellschafter gelinge, sie mit Wirkung für seine Anteilsrechte zu behalten⁵⁾. Das Wirtschaftsgut sei zwar veräußert, sein Wert bleibe aber auch zurück; das verweise auf Realisationsnormen, welche bereits die Umschichtung eines Gegenstandes innerhalb ein und desselben Vermögens zur steuerlichen Gewinnverwirk-

1) Ebenso Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 131.

2) ders.: Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 26.

3) Ebenso Brezing, Klaus: (s. FN 2).

4) Salditt, Franz: a.a.O., S. 112 ff.

5) Salditt, Franz: a.a.O., S. 113 f.

lichung führen ließen. Hier stehe einzig der Entnahmetatbestand als mögliche Rechtsgrundlage bereit, der eine Bewertung mit dem Teilwert erfordere (§ 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr.4 EStG). Die Interessenlage des Steuergläubigers rechtfertige eine Buchwertverknüpfung im Sinne einer Übernahme dieser Bewertung bei der aufnehmenden Gesellschaft¹⁾.

Ohne auf die Bewertung beim Gesellschafter jetzt schon im einzelnen eingehen zu wollen, kann festgestellt werden, daß das Vereiteln der Gewinnerwartung zum Nachteil des Fiskus bei Beteiligungen, die sich im Privatvermögen befinden, zum Zeitpunkt der Übertragung der verdeckten Einlage uninteressant ist. Einer Bewertung zum Teilwert aufgrund eines erweiterten Entnahmetatbestandes wäre damit der Boden entzogen, weshalb auch eine Buchwertverknüpfung unmöglich wäre. Es geht nicht an, bei der Kapitalgesellschaft eine unterschiedliche Bewertung vorzunehmen, je nachdem, ob die Beteiligung beim Gesellschafter im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten wird. Eine im Wege der Wertverknüpfung erfolgte Bewertung der Einlage mit dem Teilwert (bzw. in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert) aufgrund eines verallgemeinerten Entnahmetatbestandes ist deshalb unbefriedigend.

Eine Bewertung zum Teilwert könnte noch in Anwendung der allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 16) erfolgen. Das Bewertungsgesetz kennt den gemeinen (§ 9) und den Teilwert (§ 10). Der gemeine Wert ist der Bewertung zugrunde zu legen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist. Für die verdeckte Einlage gibt es - wie dargelegt - weder im Einkommensteuer- noch im Körperschaftsteuergesetz Regeln, die eine bestimmte Bewertung ausdrücklich gebieten. Deshalb bleibt zur Prüfung²⁾ noch der § 10 BewG, nach dem Wirt-

1) Salditt, Franz: a.a.O., S. 114

2) Vgl. hierzu auch die zu dieser Problematik ähnlichen Ausführungen von Uecker bezüglich der Bewertung der vGA mit dem Teilwert (Uecker, Peter: Die Vorteils-Nachteils-Ausgleich beim Abhängigkeitsbericht, Düsseldorf 1972, S. 88 ff.).

schaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Die Bewertung mit dem Teilwert nach § 10 BewG stößt jedoch schon deshalb auf Bedenken, weil nur Wirtschaftsgüter erfaßt werden, nicht aber Nutzungen¹⁾, für welche ein anderer Wert gelten müßte. Eine unterschiedliche Bewertung ist abzulehnen. Die wesentlichsten Bedenken gegen eine Bewertung mit dem Teilwert ergeben sich aus der Definition der verdeckten Einlage. Das Tatbestandsmerkmal der Freiwilligkeit grenzt sie u.a. von den rein geschäftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ab. Dabei muß sich der allgemeine Geschäftsverkehr an der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns messen lassen. Von Bedeutung ist, wie sich der Gesellschafter unabhängigen Abnehmern gegenüber verhalten hat und welche Gepflogenheiten in dem betreffenden Geschäftszweig herrschen²⁾. Dieser zur Bestimmung der verdeckten Einlage dem Grunde nach benötigte Fremdvergleich kann nicht ohne Einfluß auf die Höhe der verdeckten Einlage sein. Aus dem Tatbestandsmerkmal der Freiwilligkeit der Leistung heraus, das einen Vergleich mit einer unter fremden Dritten üblichen Gegenleistung erfordert, kann eine verdeckte Einlage nie mit dem Teilwert bewertet werden. Ein Beispiel³⁾ mag das verdeutlichen. Verkauft ein Gesellschafter, der gleichzeitig einen Gewerbebetrieb besitzt, Waren an die Kapitalgesellschaft zu Selbstkosten, dann liegt, da ein fremder Dritter von der Kapitalgesellschaft ein Entgelt in Höhe des erzielbaren Verkaufserlöses gefordert hätte, in der Differenz zwischen den Selbstkosten und dem erzielbaren Verkaufspreis eine

1) die auch Einiagecharakter haben können.

2) Vgl. BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.

3) In Anlehnung an ein Beispiel von Döllner zur vGA (vgl. Döllner, Georg: Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft. In: BB 1967, S. 1437 ff. (S. 1446). Döllner geht bei der Bewertung der vE vom Teilwert aus (siehe oben)!

verdeckte Einlage. Würde die verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft mit der Differenz zwischen dem geforderten Preis und dem Teilwert angesetzt, der in diesem Beispiel mit den Selbstkosten gleichgesetzt werden darf¹⁾, wäre eine verdeckte Einlage von 0 gegeben. Es ist absurd, bei der Voraussetzung einer verdeckten Einlage von dem Unterschied zwischen dem geforderten und dem angemessenen Preis auszugehen, bei der Bewertung indes - wie in unserem Beispiel - den geforderten als den angemessenen Preis anzusetzen.

Zwar kann die für die verdeckte Gewinnausschüttung nach herrschender Meinung²⁾ zutreffende Bewertung mit dem gemeinen Wert nicht Maßstab für die Bewertung einer verdeckten Einlage sein, doch zeigt ein Beispiel von Brezing³⁾, wie schmal der Grat zwischen beiden Rechtsinstituten ist. Ein Gesellschafter verkauft der Kapitalgesellschaft einen Gegenstand zum Preis von DM 1000, wobei der gemeine Wert DM 900 und der Teilwert DM 1100 betragen sollen. In Höhe von DM 100 läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Gesellschaft dürfte nur die "angemessenen" Anschaffungskosten von DM 900 aktivieren⁴⁾. Wäre nun für die verdeckte Einlage der Teilwert maßgebend, würde in der Differenz zwischen tatsächlichem Kaufpreis von DM 1000 und dem Teilwert in Höhe von DM 1100 eine Einlage vorliegen. Mag diese Beispielskonstruktion auch relativ selten vorkommen, so zeigt sie doch, daß in Fällen, in denen eine verdeckte Einlage in Form überhöhter Zahlungen seitens des Gesellschafters bzw. in Form zu niedriger Leistungen seitens der Kapitalgesellschaft getätigt wird, eine Bewertung mit dem Teilwert zu unübersehbaren Komplikationen führen würde.

1) Zu den Teilwertvermutungen vgl. Wöhe, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik, München 1971, S. 296 f.

2) Vgl. dazu Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 29, S. 52 ff. und die dort angegebene Literatur.

3) Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 130.

4) So Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 122 ff., S. 112 ff.; Bock/Maas: a.a.O.

3. Übernahme der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften

Für Thiel¹⁾ hat die gesellschaftsrechtliche Einlage auf Seiten der Kapitalgesellschaft den Charakter eines Anschaffungsgeschäftes. In unmittelbarer Anwendung dieser Erkenntnis hätte die Gesellschaft eine Einlage mit ihren Anschaffungskosten, d.h. mit dem Ausgabebetrag der Gesellschaftsanteile, zu aktivieren. Diese Betrachtungsweise soll auch im Steuerrecht Gültigkeit haben (§ 6 Abs. 1 Nr.1 und 2 EStG). Das der Gesellschaft bei freiwilligen Leistungen des Gesellschafters zustehende handelsrechtliche Bewertungswahlrecht sei nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz auch auf das Steuerrecht auszudehnen, falls nur der Gesellschafter den eingesetzten Wert übernehme (Buchwertverknüpfung). Diese Betrachtungsweise geht von der Voraussetzung aus, im Handelsrecht seien Sacheinlagen nur mit dem Nennwert der gewährten Anteile zuzüglich eines etwaigen Aufgeldes zu bewerten. Dieser Ausgangspunkt wird aber im neueren Schrifttum kaum mehr vertreten²⁾.

-
- 1) Thiel, Rudolf: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft, S. 334 ff.; ders.: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1961/62, S. 188 ff.; ders.: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 212 ff.; ders.: Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1966/67, S. 259 ff. Ebenso OFD Düsseldorf, Verfügung vom 9.5.1960 - S 2529/2540 A. In: DB 1960, S. 564; Kohlenbach: Zur Bewertung von unentgeltlichen Sacheinlagen bei einer Kapitalgesellschaft. In: DB 1965, S. 912; Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 244 ff.
 - 2) Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3. Auflage, Anm. 7 zu § 133 AktG 37, S. 628; Ritter, Carl: Aktiengesetz, 2. Auflage, Anm. 3 zu § 133 AktG 37, S. 436; ebenso auch Thiel, Rudolf, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft. In: DB 1960, S. 300 ff. und S. 334 ff. (S. 300 ff.).

Stattdessen wird nach überwiegender Meinung¹⁾ sowohl bei Einlagen als auch bei sonstigen freiwilligen Leistungen der Kapitalgesellschaft ein Bewertungswahlrecht zugestanden. Außerdem besteht in diesem Fall keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz wegen des selbständigen steuerlichen Einlagenbegriffes, wie er z.B. in § 4 Abs. 1 S.3 EStG und in § 6 Nr.9 KStG 1920/22 seinen Ausdruck gefunden hat. Auch eine grundsätzliche Übereinstimmung mit Rose²⁾ darüber, daß Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 S.3 EStG im Körperschaftsteuerrecht nicht vorkommen können, gebietet noch keine Übernahme der handelsrechtlichen Bewertung. Nicht nur das Steuerrecht der Kapitalgesellschaft kennt keine besondere Vorschrift für die Bewertung von Einlagen³⁾, sondern auch das Handelsrecht. In beiden Fällen ist auf die allgemeinen Bewertungsmaßstäbe zurückzugreifen. Das ist im Handelsrecht § 40 Abs. 2 HGB und im Steuerrecht § 9 Abs. 2 BewG.

4. Übernahme der Bewertung beim Gesellschafter

Eine Übernahme der Bewertung beim Gesellschafter als Wertansatz bei der Kapitalgesellschaft käme nur in Frage, wenn der Gesellschafter buchführungspflichtig nach §§ 160 und 161 AO wäre und die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen geführt würde. Wäre eine Übertragung zum Buchwert möglich, würde die unentgeltliche Übertragung eines im Betriebsvermögen des Gesellschafters be-

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz: 4. Auflage, Band I Tz 55 f. zu § 153 AktG, S. 385 f.; Claussen in Kölner Kommentar zum AktG, Anm. 9 zu § 150 AktG, S. 13 f.; Mellerowicz in Großkommentar AktG, 3. Auflage, Anm. 19 zu § 150 AktG, S. 89; Barz in Großkommentar AktG, 3. Auflage, Anm. 24 a-e zu § 27 AktG, S. 223 ff.; Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 13. Auflage, Anm. 8 zu § 150 AktG, S. 484; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 4 zu § 150 AktG, S. 881; Scholz, Franz: a.a.O., Anm. 26 zu § 5 GmbHG, S. 103; Schilling in Hachenburg: GmbH-Kommentar, 6. Auflage, Anm. 28a zu § 3 GmbHG, S. 245.

2) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 244 ff.

3) Falls nicht § 6 Abs. 1 Nr.5 EStG als anwendbar angesehen wird.

findlichen Wirtschaftsgutes eine verdeckte Einlage in Höhe des Buchwertes bedeuten, die entgeltliche Übertragung zum Buchwert keine, die Übertragung zu einem über dem Buchwert liegenden Wert eine verdeckte Einlage in Höhe des Unterschiedsbetrages entstehen lassen.

Die allgemein als Buchwertverknüpfung¹⁾ bezeichnete Übernahme der Bewertung beim Gesellschafter ist bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG) unter bestimmten Voraussetzungen für zulässig erklärt worden. Für den einbringenden Gesellschafter gilt der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 17 Abs. 4 UmwStG), wobei die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzt (§ 17 Abs. 2 UmwStG). Für die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gilt die Regelung nicht²⁾, sie richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen.

Auch das Körperschaftsteuerrecht kennt die Buchwertverknüpfung. Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft als Ganzes auf eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft über, können die Buchwerte bei Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen fortgeführt werden (§ 15 Abs. 2 KStG).

1) Vgl. Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281 ff.

2) Ebenso Meyer-Arndt, Lüder: Steuerbegünstigt Umwandeln, Heidelberg 1970, Tzi 377, S. 258; Loos, Gerold: a.a.O., RdNr. 930c, S. 347; Widmann-Mayer: a.a.O., RZi 3807 zu § 17 UmwStG (A), S. 7 ff.

Eine Wertverknüpfung kann von zwei verschiedenen Blickwinkeln aus gesehen werden: entweder übernimmt die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Vermögensgegenstände mit dem Wert, wie ihn der Gesellschafter in seinem Betriebsvermögen als Werterhöhung der Beteiligung ansetzt oder der Gesellschafter hat sich nach der Bewertung des übernommenen Wirtschaftsgutes in der Bilanz der Kapitalgesellschaft zu richten. Für eine Übernahme der Buchwerte des Einbringenden bei der Gesellschaft hat sich schon immer Thiel¹⁾ eingesetzt. Mathiak²⁾ sieht das Wesen der Buchwertverknüpfung darin, daß bei Bewertungswahlrechten durch eine Beteiligung der andere Beteiligte den gewählten Wert übernehmen muß. Sie wird von der herrschenden Meinung als eine im Einkommensteuergesetz keine Stütze findende Erfindung³⁾ abgelehnt, da steuerliche Verhältnisse eines Dritten auf die steuerliche Beurteilung von Vorgängen bei einem anderen Steuerpflichtigen selbst ohne Einfluß seien⁴⁾.

Ein wesentlicher Grund für die Ablehnung der Buchwertverknüpfung scheint mir darin zu liegen, daß sie zu einer unterschiedlichen Bewertung führen könnte, je nach

-
- 1) Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281 ff.; ders.: Die Gewinnverwirklichung. In: StKR 1968, S. 273 ff., S. 290; ders.: Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts, S. 159; ders.: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft, In: DB 1961, S. 212 ff. (S. 213); ders.: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft, S. 335. Vgl. auch das BFH-U. v. 25. Nov. 1965 IV 216/64 S., BStBl 1966 III S. 110 f., das eine Wertverknüpfung bei einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG für zulässig erachtet; zustimmend Grieger, Rudolf: Anmerkung zum BFH-U. v. 15.11.1965 IV 216/64 S. In: BB 1966, S. 273 f.; Theis, Jakob: Anmerkung zum BFH-U. IV 216/64 S. v. 25.11.1965. In: StRK EinkStG § 17, R. 17. Eine Teilwertverknüpfung fordert Salditt, Franz: a.a.O., S. 115.
 - 2) Mathiak, Walter: a.a.O., S. 365.
 - 3) Vgl. Littmann, Eberhard: EStR, 11. Auflage, RdNr. 523 a, S. 824 f.; Röhrkasten, Burghard: a.a.O., S. 829.
 - 4) Vgl. Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 411 zu § 6 EStG, S. E 47228.

dem, ob sich die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bzw. das in die Kapitalgesellschaft eingebrachte Wirtschaftsgut im Betriebs- oder im Privatvermögen des Gesellschafters befindet. Wird die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, hätte ein eingelegter Vermögensgegenstand keinen Buchwert. Ähnlich verhält es sich, wenn sich die Beteiligung im Privatvermögen befindet, das eingelegte Wirtschaftsgut aber dem Betriebsvermögen eines dem Gesellschafter gehörenden Gewerbebetriebes entnommen wird: die Entnahme aus dem Betriebsvermögen für betriebsfremde Zwecke ist mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr.4 EStG).

Mathiak¹⁾ rechtfertigt die Buchwertverknüpfung damit, daß er die geschäftlichen Beziehungen als wechselseitig ansieht, weshalb zumindest steuerlich eine spiegelbildliche Betrachtung erforderlich sei. Dem kann nicht zugestimmt werden²⁾. Es liegt eine Verwechselung mit den normalen geschäftlichen Beziehungen vor, bei denen die Aktivierung einer Forderung aufgrund eines vom Verkäufer erfüllten Kaufvertrages auf der einen Seite der Aktivierung des Wirtschaftsgutes auf der Gegenseite entspricht.

Die Buchwertverknüpfung ist als eine Ausnahmeregel anzusehen, die lediglich aufgrund einer gesetzlichen Regelung Anwendung finden kann, und dann auch nur, wenn der Gesellschafter buchführungspflichtiger Unternehmer ist. § 17 Abs. 4 UmwStG beinhaltet eine Ausnahme, die nicht verallgemeinert werden darf. Der Grund liegt in der einer Buchwertverknüpfung zugrundeliegenden Motivation, das bisherige unternehmerische Engagement jetzt in anderer Rechtsform fortzuführen. Es

1) Mathiak, Walter: a.a.O., S. 365.

2) Ebenso Röhrkasten, Burkhart: a.a.O., S. 829.

wird auf die Einbringung eines bereits steuerlich relevanten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils abgestellt. Ein Verknüpfen der Wertansätze bei Kapitalgesellschaft und Gesellschafter ist kein allgemeiner Grundsatz des Ertragsteuerrechts.

5. Bewertung mit dem gemeinen Wert

Soweit in einzelnen Steuergesetzen nichts anderes vorgeschrieben ist, ist der Bewertung der gemeine Wert zugrunde zu legen. Er ist durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen und ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 und 2 BewG).

Die Auffassung, eine verdeckte Einlage sei bei der Kapitalgesellschaft mit diesem Wert anzusetzen, wird häufig auf die von der Rechtsprechung des BFH gegebene Begriffsbestimmung gestützt¹⁾. Danach ist ein einlagefähiger Vorteil gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte, wobei es von Bedeutung sein kann, wie sich der Gesellschafter unabhängigen Abnehmern gegenüber

1) Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 163 a, S. 142; ders.: Verdeckte Einlagen, S. 722; Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 828; Bopp, Gerhard F.: a.a.O., S. 107.

verhält und welche Gepflogenheiten in dem betreffenden Geschäftszweig herrschen¹⁾. Einen deutlichen Hinweis auf den gemeinen Wert hat das BFH-U. v. 26. Juli 1967 I 138/65²⁾ gegeben:

"Indem die StPfl. ihrer Tochtergesellschaft die die Beteiligung zu dem unter dem gemeinen Wert liegenden Buchwert verkaufte, hat sie ihr in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem geforderten zu niedrigen Kaufpreis einen Vermögensvorteil verschafft. Diese Einlage ist grundsätzlich auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren, dagegen bei der empfangenden Gesellschaft körperschaftsteuerfrei."

Ähnlich äußert sich der BFH im Urteil v. 3. Febr. 1971 I R 51/66³⁾. Es mag Döllner⁴⁾ zuzugeben sein, daß der BFH in den zitierten Urteilen eine Entscheidung über die Bewertung bei der Kapitalgesellschaft ausdrücklich nicht getroffen hat, da es in dem Verfahren um die steuerrechtliche Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter ging. Nicht zugestimmt werden kann jedoch seiner Auffassung, der in der Begriffsbestimmung der verdeckten Einlage gegebene Hinweis auf den Vermögensvorteil, welcher in der Differenz zwischen dem t a t s ä c h l i c h e n Wert und dem geforderten Kaufpreis bestehe, habe keinen Einfluß auf die Bewertung bei der begünstigten Gesellschaft⁵⁾.

1) BFH-U. v. 14. Aug. 1974 I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123 f.

2) BStBl 1967 III S. 733 f.

3) BStBl 1971 II S. 408 ff.

4) Döllner, Georg: vGA und vE, S. 130 f.

5) So folgern Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 411 zu § 6 EStG, S. E472²⁸ aus dem BFH-U. v. 26. Juli 1967 138/65 ausdrücklich die Einbuchung der verdeckten Einlage mit dem gemeinen Wert.

Die Bewertung mit dem gemeinen Wert ist allerdings nicht mit einer der verdeckten Einlage zugrundeliegenden Fiktion zu begründen¹⁾. "Über-" oder "Unter"-Fakturierungen werden dabei als zuerst in richtiger Höhe fakturierte Geschäft mit barer Zuwendung der Preisdifferenz betrachtet, weshalb der maßgebende Wert nur der gemeine Wert sein könne, d.h. derjenige Preis, welcher im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden wäre. Nach Brezing²⁾ handelt es sich lediglich um eine (rechtlich zulässige) tatbestandserhellende und nicht um eine (unzulässige) tatbestandsverändernde Unterstellung. Die Annahme einer Fiktion ist jedoch nicht erforderlich. Es genügt eine Zerlegung des tatsächlich bewirkten Sachverhalts in seine einzelnen Bestandteile, in einen schuldrechtlichen und einen gesellschaftlichen. Diese Zerlegung kann in entsprechender Anwendung des von Meyer-Arndt³⁾ für die verdeckte Gewinnausschüttung aufgestellten Grundprinzips als "Aufteilungs-" oder "Realitätstheorie" bezeichnet werden. Aufgrund der Ablehnung der Fiktions- und der Zustimmung zur Realitätstheorie kann jedoch

-
- 1) So aber Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 130; ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Kapitaleinlagen im Rahmen der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft - Gedanken zum neuen Organschaftserlaß. In: StBp 1972, S. 125 ff. (S. 129); ders.: Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 26; Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 313. A.A. Röhrkasten, Burkhardt: a. a.O., S. 827 f.
 - 2) Brezing, Klaus: Zur Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 25.
 - 3) Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen, S. 1281; ders.: Zulässigkeit einer Fiktion im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen? In: DB 1967, S. 1739.

keine Übernahme der einkommensteuerlichen Einlagevorschriften auf den Bereich der Körperschaftsteuer gefordert werden, wie Meyer-Arndt¹⁾ fälschlicherweise annimmt. Ergebnis kann nur sein, daß die Bewertung der verdeckten Einlage mit dem gemeinen Wert sich nicht auf Anwenden einer Fiktion stützen kann.

Verschiedentlich²⁾ wird zur Begründung einer Bewertung mit dem gemeinen Wert die Vorschrift des § 7 Abs. 2 EStDV herangezogen. Werden aus betrieblichem Anlaß einzelne Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt für den Erwerber der Betrag als Anschaffungskosten, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen. Bewertungsmaßstab ist demnach der gemeine Wert. Die Vorschrift wird entsprechend angewandt, falls die Zuwendung aus dem Privatvermögen erfolgt³⁾. Sie gilt nach h.M. auch im Fall einer gemischten Schenkung, die steuerlich in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft aufzuspalten ist⁴⁾. Fraglich ist nun die Übernahme dieser Vorschrift auf die gesellschaftliche Einlage in Kapitalgesellschaften. Wenn Barske⁵⁾ in der Regelung des § 7 Abs. 2 EStDV einen allgemeinen Grundsatz sieht, der ganz allgemein gilt, sofern nur der Erwerb der Wirtschaftsgüter betrieblich veranlaßt ist, kann daraus sicher keine Bewertung der verdeckten Einlage mit dem gemeinen Wert hergeleitet werden. Ihm ist zuzugestehen, daß der "Erwerb" aufgrund einer verdeck-

1) Prinzipienfragen, S. 1281.

2) Mathiak, Walter: a.a.O., S. 361 und 365; Barske K.: a.a.O., S. 829 f.

3) Vgl. Speich, G.: Unentgeltlicher Erwerb von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht. In: NWB Fach 3, S. 3553 ff. (S. 3557 f.); Barske, K.: a.a.O., S. 830.

4) Vgl. Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 45 zu § 6 EStG, S. E 174 (Stand: Sept. 1973).

5) Barske, K.: a.a.O., S. 830.

ten Sacheinlage insofern einen außerbetrieblichen Vorgang darstellt, als er auf gesellschaftlichen Erwägungen beruht, was Auswirkungen auf die Gewinnermittlung hat. Daß sich aber danach die Bewertung eines "verdeckt" eingebrachten und demnach unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgutes richten soll, ist nicht einzusehen. Der in § 7 Abs. 2 EStDV niedergelegte Grundsatz gilt ausschließlich für betrieblich veranlaßte Übertragungen von Wirtschaftsgütern. Der allgemeine Grundsatz erweitert die Regelung auf Übertragungen aus dem Privat- in das Betriebsvermögen und umgekehrt, nicht jedoch auf einen unentgeltlichen "Erwerb" auf gesellschaftlicher Grundlage¹⁾. Das Bemühen, die Bewertung der verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften nach Ablehnung der Regel des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf eine andere gesetzliche Grundlage zu stellen, darf nicht soweit führen, die analoge Anwendung einer gesetzlichen Norm auf völlig anders gelagerte Sachverhalte zu fordern.

Die Bewertung mit dem gemeinen Wert wurde auch mit einem bei verdeckten Einlagen vorliegenden zur Gewinnrealisierung führenden Tausch begründet²⁾. Der BFH³⁾ hat bei der Gewinnermittlung beim Gesellschafter die offene Einlage als Tauschvorgang angesehen, die zum Ansatz der Gesellschaftsrechte mit dem gemeinen Wert in der Bilanz des Gesellschafters führen soll. Ob er diese Betrachtung auch für die Bilanz der Gesellschaft gelten lassen will, ist nicht ganz klar geworden⁴⁾. In der Person der Kapitalgesellschaft würde sich der Vorgang dann so ansehen, daß sie die Sacheinlage als Gegenlei-

1) Ebenso Röhrkasten, Burkhart: a.a.O., S. 827.

2) So Grieger: Verlagerung von Einkünften: S. 87; unter Berufung auf Grieger wohl auch Glade, A.: Verdeckte Zuwendungen, S. 17; Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 130 F.

3) BFH-Gutachten vom 16. Dez. 1958 I D 1/57 S, BStBl 1959, S. 30 ff. (sog. Tauschgutachten).

4) Ebenso Döllner, Georg: Aktienrecht und Steuerrecht, S. 335.

stung für die Ausgabe neuer Anteile bzw. für eine bloße Werterhöhung der Gesellschaftsrechte erwirbt. Die "Anschaffungskosten" der Sachwerte würden sich nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Anteile richten. Da aber der Wert der Einlage die Höhe der dafür zu gewährenden Gesellschaftsrechte, bzw. deren Werterhöhung bestimmt, läßt sich der gemeine Wert neuer Anteile und bloßer Werterhöhungen nur aus dem gemeinen Wert der Einlage entnehmen¹⁾. Ist es schon schwierig, eine gesellschaftsrechtliche Einlage als Tauschvorgang anzusehen, da es sich in Wirklichkeit um einen körperschaftlichen Akt handelt, so ist es noch wesentlich schwieriger, in einer bloßen Werterhöhung der Gesellschaftsrechte als Gegenleistung für eine verdeckte Einlage einen tauschähnlichen Vorgang zu sehen. Die Betrachtungsweise erscheint reichlich gekünstelt. Mit Thiel²⁾ können die Anteilsrechte bzw. deren Werterhöhung als bloßer Reflex der durch die Einlage bewirkten Erhöhung des Kapitals angesehen werden.

Der verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften liegt weder ein Tausch noch eine Fiktion zugrunde, die beide eine Bewertung mit dem gemeinen Wert nach sich ziehen würden. Der gleiche Rechtsgedanke, welcher sowohl der Einlage in Einzelunternehmen und Personengesellschaften als auch der Einlage in Kapitalgesellschaften zugrunde liegt, rechtfertigt es nicht, die speziell auf die Einlage in Einzelunternehmen und Personengesellschaften zugeschnittene Bewertungsnorm des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu übernehmen. Auch eine Übernahme der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften auf die körperschaftsteuerrechtliche Einlage ist wegen der unterschiedlichen

-
- 1) So Brezina, Klaus: Offene und verdeckte Einlage, S. 131.
2) Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281; ders.: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft, S. 300.

Zielsetzungen von Handels- und Steuerrecht, der mangelnden Übereinstimmung beider Einlagenbegriffe und der Selbständigkeit des steuerrechtlichen Einlagebegriffs nicht möglich. Die Bewertung von Einlagen kann im Steuerrecht nur einheitlich erfolgen, d.h., sie muß bei offener und verdeckter Einlage gleich sein. Aus der Definition der Einlage heraus ist der Wertmaßstab zu ermitteln. Einlagen in Kapitalgesellschaften sind als Eigenkapitalzuführungen von außen durch den Gesellschafter definiert worden. Zur Unterscheidung zwischen gesellschaftlichen und auf rein geschäftsmäßiger Grundlage beruhenden Leistungen des Gesellschafters wurde bei der verdeckten Einlage in der in § 347 HGB niedergelegten Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ein Maßstab gefunden. Er braucht für die Abgrenzung der offenen Einlage nicht herangezogen zu werden, weil bei ihr die gesellschaftliche Veranlassung offensichtlich ist; trotzdem hat er natürlich auch für sie grundsätzlich Gültigkeit. Dieses Abstrahieren von allen in den gesellschaftlichen Beziehungen gründenden Vorkommnissen findet seine Entsprechung in der Umschreibung des gemeinen Wertes, wie sie in § 9 Abs. 2 BewG zum Ausdruck kommt: *p e r s ö n l i c h e* (hier: gesellschaftliche) Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der Vergleich mit dem ordentlichen Kaufmann im Sinne des § 347 HGB bei den Tatbestandsmerkmalen der Einlage korrespondiert mit dem für die Bestimmung des gemeinen Wertes notwendigen Nichtberücksichtigen persönlicher Verhältnisse. Nur mit Hilfe des gemeinen Wertes gelingt die Eliminierung der die verdeckte Einlage begründenden gesellschaftlichen Einflüsse auf ein Rechtsgeschäft zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter. Dabei gilt der Begriff des gemeinen Wertes nicht uneingeschränkt; es können sich Einschränkungen aus der Definition der verdeckten Einlage ergeben¹⁾.

1) So auch der BFH für den Bereich der vGA im U. v. 27. Nov. 1974
I R 250/72, BStBl 1975 II S. 306 f.

B. Bewertung beim Gesellschafter

Eine Beschäftigung mit der verdeckten Einlage darf ihre Behandlung aus der Sicht des Gesellschafters nicht außer Betracht lassen. Deshalb sei kurz auf ihre Bewertung auf Seiten des einlegenden Gesellschafters eingegangen.

Legt der Gesellschafter aus seinem Privatvermögen einen Vermögensgegenstand in die Kapitalgesellschaft ein, kann er seine entstandenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) abziehen¹⁾. Ob die Einlage eine "Anschaffung" auf die Beteiligung bedeutet, kann für ihn von Bedeutung sein, wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft²⁾ oder um eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG handelt. In beiden Fällen kommt es in der Person des Gesellschafters im Augenblick der Veräußerung zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen "Anschaffungskosten" und Veräußerungserlös, welche zu sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 23 EStG) bzw. zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 17 EStG) führt. M.E. kann die Frage der "Anschaffungskosten" einer Beteiligung aus der Sicht des Gesellschafters grundsätzlich nur einheitlich betrachtet werden; es kann nicht darauf ankommen, ob sie im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird. Etwas anderes gilt selbstverständlich für die Fälle, bei denen eine gesetzliche Ausnahmeregelung³⁾ erfolgt ist. Es wird deshalb auf die Ausführungen unten zur Problematik bei einem buchführenden Kaufmann verwiesen.

Die zweite Möglichkeit besteht darin, daß ein buchführen-

1) Ebenso Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1252.

2) § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG. Bei Spekulationsgeschäften werden verdeckte Einlagen allerdings selten sein.

3) Z.B. § 17 UmwStG.

der Kaufmann ein Wirtschaftsgut aus seinem Betriebsvermögen als verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft einlegt, wobei die Beteiligung wieder im Privatvermögen gehalten wird. Es kommt zu einer Gewinnverwirklichung in Höhe des Unterschiedes zwischen Buchwert und Teilwert des Vermögensgegenstandes, da es sich um eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke handelt (§ 6 Abs. 1 Nr.4 EStG). Die Frage der "Anschaffungskosten" der Beteiligung ist ein anderes Problem, auf das noch eingegangen wird.

Gehört die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Gesellschafters, bestehen wiederum zwei Möglichkeiten. Zum einen kann eine verdeckte Einlage aus dem Privatvermögen in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Es ist dann zunächst von einer Einlage in den Gewerbebetrieb des Gesellschafters auszugehen, die mit dem Teilwert anzusetzen ist (§ 6 Abs. 1 Nr.5 EStG). Die weitere Behandlung darf sich nicht vom zweiten Fall unterscheiden, bei dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in die Kapitalgesellschaft verdeckt eingelegt wird. Das Problem der Gewinnrealisierung bei Einlagen in Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird, ist eine im Schrifttum oft diskutierte Frage, die noch nicht endgültig gelöst zu sein scheint.

Bei der verdeckten Einlage geht ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft über. Gleichzeitig erhöht sich der Wert der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft. Fraglich ist, in welcher Höhe. Eine Bewertung mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr.5 EStG kommt nicht in Frage, da diese Regelung nur für die Behandlung der Einlage in der Person der Kapitalgesellschaft gelten würde. Auch ein erweiterter Entnahmetatbestand, bei dem die Umschichtung des Gegenstandes auf die Beteiligung die Realisation zum Teilwert auslösen soll, kann diese Be-

wertung nicht rechtfertigen¹⁾.

Grundsätzlich sind für die Bewertung einer Beteiligung die Anschaffungs- oder Herstellkosten maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr.2 EStG). Rechtsprechung²⁾ und der überwiegende Teil des Schrifttums sehen in der Differenz zwischen Buchwert und tatsächlichem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung³⁾ bzw. "werterhöhende Aufwendungen in der Art von zusätzlichen Herstellungskosten"⁴⁾, weshalb eine Bewertung zum gemeinen Wert erfolgen soll. Auch diejenige Literaturmeinung, welche in diesem Vorgang einen

-
- 1) Zur Begründung wird auf die oben zur Bewertung bei der Kapitalgesellschaft gemachten Ausführungen verwiesen. Eine Teilwertbewertung bejahend Salditt, Franz: a.a.O., S. 114 ff.; Vogel, Klaus: Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht. In: StuW 1974, S. 193 ff. (S. 194). Mit anderer Begründung auch Fasold, R.W.: Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen. In: DB 1961, S. 386 ff. (S. 388).
 - 2) RFH-U. v. 11. Jan. 1929 VI A 1174/28, StuW 1929 II Sp. 735 ff.; RFH-Vorbescheid und U. v. 18. März und 5. Juni 1930 I A 27/30, RStBl 1930, S. 464 ff.; RFH-Urteile v. 30. April 1935 I A 58/34, RStBl 1935, S. 1208 ff. (S. 1210); v. 12. Febr. 1936 VI A 21/36, RStBl 1936, S. 787; v. 16. Juni 1937 VI 311/37, RStBl 1937, S. 1007 f.; v. 14. Sept. 1938 VI 290/38, RStBl 1939, S. 229 f.; BFH-Urteile v. 8. März 1955 I 73/54 U BStBl 1955 III S. 1877; v. 26. Juli 1967 I 128/65, BStBl 1967 III S. 733 f.; v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.; FG Hamburg, U. v. 29. Sept. 1972 II 10-70, EFG 1973, S. 179.
 - 3) Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 41i zu § 6 EStG, S. E 472²⁵ ff., Anm. 57 zu § 5 EStG, S. E 322 und Anm. 56 zu § 6 KStG, S. K 50 (Stand: Februar 1975); Littmann Eberhard: EStR, 11. Auflage, RdNr 523 a zu § 6 EStG, S. 824 f.; Flick-Wassermeyer-Becker: a.a.O., Anm. 52 zu § 1 AStG, S. 28; Quack, Engelbert: Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen, S. 862; ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, S. 16; Mathiak, Walter: a.a.O., S. 364 (ohne allerdings die Bilanzierung mit dem gemeinen Wert zu fordern); Schmidt, Ludwig: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: JbFSt 1970/71, S. 179 ff. (S. 202 f.).
 - 4) Friedrich, Werner: Interessante Einzelfragen aus dem Steuerrecht der Kapitalgesellschaften. In: JbFSt 1968/69, S. 73 ff. (S. 77) (Zitierweise: Friedrich, Werner: Interessante Einzelfragen); Döllner Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1251.

tauschähnlichen Vorgang sieht¹⁾, hält den gemeinen Wert für die richtige Bewertungsgrundlage. Von einem tauschähnlichen Vorgang kann aber schon wegen der fehlenden Gegenleistung nicht gesprochen werden; die Werterhöhung der Beteiligung ist kein Wirtschaftsgut. Auch von nachträglichen Anschaffungskosten als solchen kann m.E. nicht gesprochen werden, weil die Kapitalgesellschaft keine Werterhöhung der Anteilsrechte "liefert"²⁾. Aber auch die Annahme von Herstellkosten, bei der keine Gewinnrealisierung vorgenommen³⁾, somit eine Übertragung zum Buchwert gefordert wird, ist nicht befriedigend, da bei der verdeckten Einlage ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters ausscheidet⁴⁾. Daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise das Verbot einer Gewinnrealisierung beim Gesellschafter gebietet, wie Niemann⁵⁾ fordert, da wirtschaftlich betrachtet eine Vermögensmehrung für den Gesellschafter nicht eingetreten ist, kann m.E. jedoch eine Übernahme der handelsrechtlichen Behandlung⁶⁾ nicht rechtfertigen.

Die Einlage in Kapitalgesellschaft kann auch auf Sei-

-
- 1) Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 131; ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Kapitaleinlagen im Rahmen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft - Gedanken zum neuen Organschaftserlaß - In: StBp 1972, S. 129; Grieger: Verlagerung von Einkünften, S. 87; Schmidt, Ludwig: Die Kooperation von Unternehmen in steuerrechtlicher Sicht. In: StuW 1970, Sp. 429 ff. (Sp. 441); Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung. In: JbFSt 1973/74, S. 124.
 - 2) Ebenso Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 230; Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 829; Meyer-Arndt, Lüder: Gewinnrealisierung bei der Übertragung einer Beteiligung vom Organträger auf das Organ. In: BB 1968, S. 410 f.
 - 3) So Meyer-Arndt, Lüder, vgl. FN 2.
 - 4) Niemann, Ursula: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968, S. 121 f.; Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 829.
 - 5) Niemann, Ursula, vgl. FN 4.
 - 6) Siehe dazu Adler/Düring/Schmalitz: 4. Auflage, Band 1, Tz. 93 zu § 153 AktG, S. 397 f.

ten des einlegenden Gesellschafters steuerlich nur einheitlich betrachtet werden. Für Beteiligungen im Betriebsvermögen eines Gesellschafters sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Anschaffungskosten maßgebend. Anschaffungskosten auf eine Beteiligung kann es m.E. aber nur geben, wenn der Käufer nicht Erst-"erwerber" der Anteilsrechte ist, sondern die Anteile vom Gründer oder anderen Käufern der Beteiligung erwirbt¹⁾. Für den Mitgründer einer Kapitalgesellschaft gibt es keine Anschaffungskosten als solche. Die gleiche Betrachtungsweise muß gelten, wenn ein Gesellschafter eine verdeckte Einlage tätigt, da er dabei originär als Gesellschafter tätig wird; auch hier sind also Anschaffungskosten im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu verneinen. Mit welchem Wert sind aber offene und verdeckte Einlagen anzusetzen? Der Gründer der Kapitalgesellschaft erhält für seine Einlage Gesellschaftsrechte. Ihren Wert erhalten diese Rechte nur durch die eingelegten Wirtschaftsgüter. Sie sind deshalb mit dem Zeitwert der Sacheinlagen, steuerlich also mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Für die verdeckte Einlage kann nichts anderes gelten. Damit ist auch dem von Herrmann-Heuer²⁾ angeführten Zweck der Gewinnermittlungsbestimmung des EStG Genüge getan, wonach das Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes und sein Ersatz durch ein anderes Wirtschaftsgut zur Versteuerung der stillen Reserven führen muß.

Die hingegebenen Wirtschaftsgüter sind deshalb mit dem Buchwert auszubuchen, ihr gemeiner Wert ist auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren, der Unterschied bildet beim Gesellschafter Gewinn oder Verlust. Dieser Bewer-

1) Eine Parallele zu diesen Ausführungen finden wir im Verhältnis von § 2 Abs. 1 Nr. 1 KVGStG zu §§ 17 ff. KVGStG wo der "Ersterwerb" von Gesellschaftsrechten der Gesellschaftsteuer, der weitere Erwerb jedoch der Börsenumsatzsteuer unterliegen.

2) Herrmann/Heuer: Anm. 41 zu § 6 EStG, S. E 47227

tungsmaßstab gilt auch für teilweise unentgeltliche Zuwendungen in der Form des schuldrechtlichen Austauschverhältnisses. Befindet sich die Beteiligung im Privatvermögen des Gesellschafters, erhöhen sich die "Anschaffungskosten" (im Sinne des § 17 EStG) um den gemeinen Wert der verdeckten Einlage bzw. um den Unterschiedsbetrag zwischen gefordertem Kaufpreis und dem gemeinen Wert.

Die hier geforderte Aktivierung der verdeckten Einlage auf dem Beteiligungskonto gilt nur für Wirtschaftsgüter. Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen sind zwar bei der Kapitalgesellschaft einlagefähig, können aber nicht als beteiligungswerterhöhend angesehen werden¹⁾. Im Einkommensteuerrecht gilt der Grundsatz, daß niemand verpflichtet ist, aus seinem Vermögen bestimmte Nutzungen zu ziehen. Er ist auch bei Nutzungsüberlassungen durch den Gesellschafter an "seine" Kapitalgesellschaft anzuwenden.

Wie Döllner²⁾ richtig bemerkt, schließt die Aktivierung der verdeckten Einlage auf dem Beteiligungskonto eine Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert nicht aus. Sie kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft nur geringfügig beteiligt ist.

1) So im Ergebnis auch Röhrkasten, Burkhart: a.a.O., S. 832

2) Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1251 f.; ders.: vGA und vE, S. 140.

Widersprüchlich Herrmann/Heuer: Anm. 57 zu § 5 EStG, S. E 322 f.: "Zuschüsse an eine KapGes., an welcher der Stpfl. beteiligt ist, sind regelmäßig als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren, jedoch nur bis zur Höhe des Teilwerts der Beteiligung." Ein paar Zeilen später: "Die Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft bilden uE in voller Höhe, nicht nur in der seiner Beteiligung entsprechenden Höhe Aufwendungen auf seine eigene Beteiligung (...) und sind daher in voller Höhe als Anschaffungskosten zu behandeln; ...". Wie hier auch RFH-U. v. 12. Febr. 1936 VI A 21/36, RStBl 1936, S. 787.

§ 4 Verdeckte Einlagen im Konzernsteuerrecht

A. Der Konzern im Ertragsteuerrecht

Das Aktiengesetz spricht von einem Konzern, wenn ein herrschendes und ein oder mehrere abhängige Unternehmen unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens zusammengefaßt sind (§ 18 Abs. 1 S.1 AktG); die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen. Der aktienrechtliche Konzernbegriff stellt folglich auf die einheitliche Leitung ab. Für unsere Zwecke soll aber der Konzernbegriff nicht so gesehen werden, es wird auf die kapitalmäßige Verbundenheit abgestellt¹⁾.

Dem Körperschaftsteuergesetz ist der Terminus Konzern unbekannt. Körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen an sich. Das Steuerrecht betont die Maßgeblichkeit der gewählten Rechtsform und lehnt die steuerliche Einheit als Folge einer wirtschaftlichen Verbindung ab²⁾. Ein Konzernunternehmen wird steuerlich für sich betrachtet. Diese Ansicht ergibt sich aus der Ablehnung der Einheitstheorie durch die ständige Rechtsprechung³⁾. Die Gewinnermittlung für jedes Konzernunternehmen erfolgt gesondert. Trotz subjektiver Steuerpflicht der einzelnen Konzernunternehmen wird dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns bei der Versteuerung der erzielten Gewinne durch

-
- 1) Ebenso Seidel, Gernot: a.a.O., S. 18 f.; Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 3.
 - 2) Vgl. von Wallis, Hugo: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, 4. erneuerte Auflage, Herne/ Berlin 1970, S. 104 f. (Zitierweise: von Wallis, Hugo: Unternehmenszusammenfassungen).
 - 3) Vgl. die ausführliche Zitierung der Rechtsprechung bei Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 67 ff. zu § 1 KStG, S. K 115 ff. (Stand: August 1970) und Anm. 32-35 zu § 7 KStG, S. K 36 ff. (Stand: Nov. 1972).

das sog. Schachtelprivileg und die Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag in eingeschränktem Umfang Rechnung getragen. In all jenen Fällen, in denen die Voraussetzungen für die beiden Rechtsinstitute nicht erfüllt sind, ergeben sich aus dem Konzerntatbestand grundsätzlich keine steuerlichen Folgen.

B. Der innerkonzernliche Leistungsaustausch

Die kapitalmäßige Verflechtung zwischen den einzelnen Konzernunternehmen kann zu einem vielfältigen innerkonzernlichen Leistungsaustausch führen. Er vollzieht sich nicht nur zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften. Als Muttergesellschaft soll jenes Unternehmen verstanden werden, welches unmittelbar oder mittelbar am Kapital der anderen (Tochter-)Gesellschaft in der Weise beteiligt ist, daß es die Möglichkeit eröffnet, Geschäfts- und Finanzierungsbedingungen zu vereinbaren, die vom Üblichen abweichen. Sie soll jede Rechtsform haben können, während die Tochtergesellschaft für unsere Zwecke nur Kapitalgesellschaft sein soll. Von Schwestergesellschaften wird gesprochen, wenn sich ihre Anteile in Händen desselben Gesellschafters befinden¹⁾.

Die steuerrechtliche Selbständigkeit der Konzerngesellschaft zieht die grundsätzliche Anerkennung von schuldrechtlichen Verträgen zwischen den Konzernunternehmen

1) Vgl. Niemann, Ursula, Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968, S. 130 f. (Zitierweise: Niemann, Ursula: Probleme ...); Steinberg, Wilhelm: Die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung und des verdeckten Kapitals, Steuer und Recht, Band 16, Herne 1963, S. 38; Glade, A.: Verdeckte Zuwendungen, S. 18.; Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I 228/65, v. 23.10.1968. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S. 2 R. 154; Birkholz, H.: Die verdeckte Gewinnausschüttung in der neueren Rechtsprechung des BFH. In: FR 1971, S. 162 ff. (S. 165); BFH-U. v. 29. Jan. 1964 I 209/62 U, BFHE Bd. 81, S. 77 ff. (S. 84); v. Wallis, Hugo: Unternehmenszusammenfassungen, S. 91.

nach sich. In Frage kommen Lieferungen von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie Waren, Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Überlassung von Nutzungen und Erfahrungen, die zentrale Lösung gemeinsamer Aufgaben, wie Forschung, Entwicklung, Rechtsberatung, Werbung usw.¹⁾. Hier gilt der Satz, Vorgänge gesellschaftlicher Art dürfen das Einkommen einer Körperschaft nicht beeinflussen. Das Problem der verdeckten Einlage ist bei Konzernunternehmen demnach nicht anders zu betrachten, als es bisher geschehen ist. Daß bei Konzernverrechnungspreisen oft ein Vergleich mit einem fremden Dritten nur schwer vorzunehmen ist, ist keine Frage nach der verdeckten Einlage dem Grunde sondern der Höhe nach. Sie ist im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter zu erörtern²⁾.

Drei Problemen soll in diesem Zusammenhang jedoch noch nachgegangen werden. Es ist zu fragen, ob das Vorliegen einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag i.S.d. § 7a KStG oder des Schachtelprivilegs nach § 9 KStG Auswirkungen auf die steuerliche Beurteilung verdeckter Einlagen hat, welche von den bisher aufgezeigten Ergebnissen abweichen. Zuerst ist jedoch auf die von der Rechtsprechung entwickelten Dreieckstheorie bei Leistungsüberschüssen zwischen Schwestergesellschaften einzugehen.

1) Vgl. Niemann, Ursula: Zur Gewinnermittlung im Konzern. In: StbJb 1971/72, S. 231 ff. (S. 236) (Zitierweise: Niemann, Ursula: Zur Gewinnermittlung ...).

2) Zu dieser Frage vgl. Niemann, Ursula: Zur Gewinnermittlung ..., S. 238 ff.; dies.: Probleme ..., S. 111 ff.; Hahn, Dietger: a.a.O., S. 342 ff. und S. 438 ff.; Zitzelsberger, Siegfried: Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen. Dissertation München 1966, S. 67 ff.; Bergsteiner, Werner: a.a.O., S. 72 ff.; Menck, Thomas: Die Besteuerung internationaler Konzerne. In: DStZ A 1972, S. 65 ff. (S. 68 ff.).

C. Leistungsüberschüsse zwischen Schwestergesellschaften

1. Die "Dreieckstheorie" des Bundesfinanzhofes

Im Rahmen dieses Abschnittes wird auf ein "normales" Gesellschaftsverhältnis abgestellt; normal in dem Sinne, daß weder das Schachtelprivileg nach § 9 KStG anzuwenden ist noch ein Organverhältnis mit Ergebnisabführungsvertrag (§ 7a KStG) vorliegt. Wie sich die Bestimmungen der §§ 9 und 7a KStG auf die steuerliche Behandlung von Leistungsüberschüssen zwischen Schwestergesellschaften auswirken, soll weiter unten erörtert werden.

Ihren Ausgangspunkt hat die Dreieckskonstruktion in der Rechtsprechung zu verdeckten Gewinnausschüttungen über nahestehende Personen. Die Ausschüttung erfolgt dabei nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person¹⁾, wobei sie dem Gesellschafter nahestehen muß, ein der Kapitalgesellschaft Nahestehen reicht nicht aus²⁾. Voraussetzung ist, daß die Zuwendung an die nahestehende Person einen Vorteil für den Gesellschafter selbst zur Folge hat³⁾. Auch juristische Personen - also Kapitalgesellschaften - können dem Gesellschafter nahestehen⁴⁾. Darauf beruht die Möglichkeit, durch Leistungen zwischen Schwestergesellschaften in verdeckter Form Gewinne an den gemein-

1) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 27. Nov. 1974 I R 250/72, BStBl 1975 II S. 306 f.; v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff. und v. 13. Sept. 1967 I 82/64, BStBl 1967 III S. 791 f.

2) Vgl. z.B. BFH-U. v. 25. Okt. 1963 I 325/61 S, BStBl 1964 III S. 17 ff.

3) Vgl. BFH-Urteile v. 27. Jan. 1972 I R 28/69, BStBl 1972 II S. 320 ff. und v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f.

4) RFH-U. v. 15. Nov. 1932 I A 124/32, RFHE Bd. 32, S. 85 ff.; BFH-Urteile vom 1. Febr. 1966 I 121/63, BStBl 1966 III S. 285 ff. und v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff.

samen Gesellschafter auszuschütten. Da es in den Verfahren vor den höchsten Steuergerichten vielfach nur um die steuerlichen Folgen bei der leistenden Kapitalgesellschaft ging, hat die Rechtsprechung bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung durch diese Kapitalgesellschaft an den gemeinsamen Gesellschafter nicht immer die sich für den Gesellschafter und die empfangende Schwestergesellschaft ergebenden Konsequenzen aufzeigen können¹⁾.

Die Dreieckstheorie der Rechtsprechung wendet die Grundsätze zur steuerlichen Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen auf den Leistungsaustausch zwischen Schwestergesellschaften an. Entsprechend des Tatbestandes einer Zuführung von Eigenkapital ist bei der verdeckten Einlage zwischen der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch und der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung von Wirtschaftsgütern zu unterscheiden.

Am eindeutigsten und ausführlichsten hat sich der BFH zur Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung ohne oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt bei Schwestergesellschaften geäußert²⁾. Er sieht in dem der Schwester-

- 1) Vgl. die RFH-Urteile v. 18. Dez. 1928 I A 254/28, StuW 1929 II Sp. 347 ff.; v. 19. April 1932 I A 28/32, RStB1 1932, S. 526 ff.; v. 28. April 1932 I A 466/31, RStB1 1932, S. 713 f.; v. 15. Nov. 1932 I A 124/32, RFHE Bd. 32, S. 85 ff.; v. 12. Sept. 1933 I A 424/32, RStB1 1933, S. 1201 f.; v. 27. April 1937 I A 317/36, RStB1 1937, S. 979 f.; v. 6. Dez. 1938 I 401 - 403/38, RStB1 1939, S. 464 f.
BFH-Urteile v. 29. Jan. 1964 I 209/62 U, BFHE Bd. 81, S. 77 ff.; v. 1. Febr. 1966 I 121/63, BStB1 1966 III S. 285 ff.; v. 7. Okt. 1970 I R 1/68, BStB1 1971 II S. 69; v. 12. Juni 1974 I R 247/72, BStB1 1975 II S. 21 f.
- 2) BFH-Urteile v. 9. März 1962 I 203/61 S, BStB1 1962 III S. 338 und v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStB1 1971 II S. 408 ff. A.A. FG Rheinland-Pfalz: U. v. 14. Dez. 1965 II 110-111/64, EFG 1966, S. 294 f.

gesellschaft B von der Schwestergesellschaft A gewährten Vorteil eine verdeckte Gewinnausschüttung von A an den gemeinsamen Gesellschafter: ihm komme der Vorteil vermittels seiner Beteiligung am Gewinn und am Vermögen von B zugute. Die Sache sei so anzusehen, daß A den Vorteil dem Gesellschafter gewähre und dieser ihn an B weitergebe. In dieser Betrachtung liege weder eine Fiktion noch ein unzulässiger Durchgriff durch die Rechtsform der juristischen Person; sie sei lediglich ein sachgerechter Ausdruck für die Tatsache, daß von den schuldrechtlichen Beziehungen zwischen den Kapitalgesellschaften gleichzeitig die gesellschaftlichen Beziehungen zwischen ihnen und ihren Gesellschaftern berührt würden. Bei den Gesellschaftern würde sich die unterstellte Zahlung angemessener Entgelte und die unterstellte Rückgewähr dieser Entgelte im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung ausgleichen. Da die Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch oder zur Nutzung keine Einlage sein könne, sei eine Einlage der Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft B nicht gegeben.

Im Gegensatz zur steuerlichen Beurteilung bei Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassungen macht die Dreieckstheorie des RFH und des BFH bei unentgeltlicher oder verbilligter Übertragung von Wirtschaftsgütern nicht vor der

empfangenden Kapitalgesellschaft halt¹⁾. Der Sachverhalt soll so gesehen werden, daß die Gesellschafter in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen angemessenem und von A gefordertem Preis eine Einlage in die Kapitalgesellschaft B leisten, welche bei ihnen zu einer Erhöhung der "Anschaffungskosten" der Beteiligung führen. Bei der Gesellschaft B führt diese Konstruktion zu einer Werterhöhung des von A übertragenen Wirtschaftsgutes, welche durch Passivierung eines steuerlichen Rücklagepostens neutralisiert wird. Daß diese Betrachtungsweise auch für den umgekehrten Fall des Warenbezugs einer Schwestergesellschaft von der anderen zu einem überhöhten Preis gilt, hat der BFH im Urteil I R 70/70 vom 21. Dez. 1972²⁾ entschieden.

Die Rechtsprechung geht von einer isolierenden Betrachtungsweise aus. Sie sieht die unentgeltliche oder verbilligte Leistung der Schwestergesellschaft A

-
- 1) RFH-U. v. 6. Febr. 1935 VI A 44/35, RStB1 1935, S. 941 (allerdings handelte es sich hierbei um die Vermögensverschiebung zwischen einer Personengesellschaft und einer GmbH, welche die gleichen Gesellschafter hatten. Der Unterschied zur Dreieckstheorie liegt jedoch nur darin, daß die Personengesellschaft keine vGA vornahm, sondern die Gesellschafter eine verdeckte Entnahme tätigten. Meines Wissens ist hier das erste Mal die Dreiecks konstruktion ausdrücklich in der Rechtsprechung beschrieben worden, obwohl auch schon beim RFH-U. v. 15. Nov. 1932 I A 124/32, RFHE Bd. 32, S. 85 ff. ähnliche Überlegungen angestellt wurden). Vgl. dazu Mirre: Zur Rechtsprechung B. Zum Körperschaftsteuergesetz. In: StuW 1933 I Sp. 147 ff. (Sp. 167 ff.); vgl. auch RFH-U. v. 18. Nov. 1937 VI 320-324/37, StuW 1938 II Sp. 154 ff. (insbes. Sp. 159 f.).
- BFH-Urteile v. 14. März 1961 I 37/61 U, BStB1 1961 III S. 460 f.; v. 29. Jan. 1964 I 209/62 U, BFHE Bd. 81, S. 77 ff.; v. 30. April 1968 I 161/65, BStB1 1968 II S. 720 ff.; v. 23. Okt. 1968 I 228/65, BStB1 1969 II S. 243 ff. (der BFH ließ die steuerrechtlichen Folgen bei der empfangenden Gesellschaft und bei den Gesellschaftern hier jedoch ausdrücklich offen); vgl. auch Hessisches FG, U. v. 4. Febr. 1970 IV 1011/65, EFG 1970, S. 300 f.; FG Hamburg, U. v. 29. Sept. 1972 II 10/70, EFG 1973, S. 179.
- 2) BStB1 1973 II S. 449 ff.

an die Schwestergesellschaft B zunächst nur unter dem Aspekt einer vGA von A an die gemeinsamen Gesellschafter über eine ihnen nahestehende Person, d.i. die Gesellschaft B. Diese Beurteilung klärt indes noch nicht die Behandlung dieses Vorgangs bei der Schwestergesellschaft B. Auch wenn der BFH es leugnet¹⁾, kommt er bei der verdeckten Gewinnausschüttung an Nahestehende um eine (tatbestandserhellende) Fiktion nicht herum. Um sich den Vorgang klarmachen zu können, muß davon ausgegangen werden, daß die Gesellschafter das Wirtschaftsgut zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Preis von der Gesellschaft erhalten haben, bzw. daß ihnen ein Wirtschaftsgut zur unentgeltlichen oder verbilligten Nutzung überlassen wurde. Mit dieser Feststellung ist das der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde liegende Problem gelöst. Die weitere Behandlung ist unabhängig davon zu beantworten. Nachdem tatsächlich nicht der Gesellschafter den Vermögensgegenstand besitzt oder nutzt, sondern die Gesellschaft B, muß er ihn ihr übertragen bzw. überlassen haben. Die (tatbestandserhellende) Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter über die nahestehende Gesellschaft B zieht notwendigerweise das Unterstellen einer Übertragung oder Überlassung des Gegenstandes an die Gesellschaft nach sich. Insofern handelt es sich um eine "Doppelfiktion"²⁾. Ob es sich dabei um einen sachentsprechenden Ausdruck für die Tatsache handelt, daß von den schuldrechtlichen Beziehungen zwischen den beiden Gesellschaften gleichzeitig die gesellschaftlichen Beziehungen zwischen ihnen und ihren Gesellschaftern berührt werden³⁾, oder

1) Vgl. BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.; insbes. S. 409 f.

2) Münzner, Herbert, Brezing, Klaus: Die geplanten US-Richtlinien über Verrechnungspreise im Konzern. In: EstZ 1968, S. 31 ff. (S. 35).

3) So der BFH im U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 409 f.

um eine (tatbestandserhellende) Doppelfiktion, ist für die Beurteilung als verdeckte Einlage irrelevant. Diese Auffassung kollidiert nicht mit der Meinung, der verdeckten Einlage liege keine Fiktion zugrunde. Die Einlage ergibt sich zwangsläufig aus der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung von A an den Gesellschafter, da der Vorteil tatsächlich bei B liegt.

2. Stellungnahme zur Dreieckstheorie

Die Reaktion der Literaturmeinung auf die Dreieckskonstruktion läßt sich folgendermaßen unterteilen:

- a) ihr wird grundsätzlich zugestimmt, wobei ein Teil sie
- wie der BFH nur auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern angewandt wissen will¹⁾ und der andere Teil sie
 - auch auf die Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung

1) Döllner, Georg: vGA und vE, S. 35; ders.: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum Steuerrecht der Unternehmen. In: ZGR 1973, S. 335 ff. (S. 344 f.); Grieger, Rudolf: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften. In: BB 1962, S. 831; ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen von Schwestergesellschaften. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Verdeckte Gewinnausschüttung II B 7; Birkholz, H.: Die verdeckte Gewinnausschüttung in der neueren Rechtsprechung des BFH. In: FR 1971, S. 162 ff. (S. 165); Beekes, Willi: Zinslose Darlehen zwischen Schwestergesellschaften und ihren Kapitalgesellschaften. In: GmbHR 1963, S. 77 ff.

Ohne auf die Überlassung von Wirtschaftsgütern einzugehen wird die Dreieckstheorie auch bejaht von Mirre: Zur Rechtsprechung. B. Zum Körperschaftsteuergesetz. In: StuW 1933 I Sp. 111 ff. (Sp. 169 f.); Günther: Zur Frage der steuerrechtlichen Behandlung von mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: StBp 1961, S. 247 ff.; Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I 121/63 v. 1.1.1966. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.1 Allg. R. 104 (einschränkend auf die Spitzen aus Vorteilsausgleich; später aber anders, s. FN 2 auf S. 162).

- angewandt wissen will¹⁾;
 b) sie wird grundsätzlich abgelehnt, wobei ein Teil
 - eine Gewinnberichtigung nur bei den beiden Schwestergesellschaften vornehmen will²⁾, während der

-
- 1) Reuter, Hans-Peter: Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970, Tz. 246, S. 64; BdF als Beteiligter am Revisionsverfahren, das zum BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 468 ff. führte; Birzele: Leistungen von Schwestergesellschaften zu unangemessen niedrigen Preisen. In: DB 1962, S. 1668 f.; v. Wallis, Hugo: Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter. In: DStR 1962/63, S. 349 ff. (S. 351); ders.: Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne. In: StbJb 1970/71, S. 112 ff. (S. 123 f); ders.: Unternehmenszusammenfassungen, S. 92; Schmidt, Ludwig: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: JbFSt 1970/71, S. 179 ff. (S. 202 f.); Quack, Engelbert: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, S. 10 ff.; Brezing, Klaus: Verrrechnungsentgelte im Konzern. In: FR 1971, S. 405 ff.; ders.: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 124 f.; de la Motte, Hans: a.a.O., S. 148 ff. Siehe auch FG Rheinland-Pfalz, U. v. 14. Dez. 1965 II 110-111/64, EFG 1966, S. 294 f.; Baranowski, K.H.: Lexikon der BFH-Entscheidungen im 2. Vierteljahr 1971 zur Einkommensteuer. In: NWB Fach 3a, S. 571 ff. (S. 575).
- 2) Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter. In: DB 1962, S. 1482 ff. (S. 1487) (Zitierende: Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung); Glade, A.: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1963, S. 81 ff. (S. 84); ders. Verdeckte Zuwendungen, S. 18 f.; Voss Achim: Nochmals: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1964, S. 188 ff.; ders: Unternehmerische Maßnahmen zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei sog. Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1965, S. 10 ff.; Steinberg, Wilhelm: Die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung und des verdeckten Kapitals, Herne 1963, S. 40 ff.; Müller, Erhard: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen internationalen Gesellschaften. In: IWB Fach 3 Gruppe 4 S. 109 ff; wohl auch Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I 229/65 v. 23.10.1968. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.2 R. 154 unter Hinweis auf Thiel und Glade; ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil I R 1/68 vom 7. Okt. 1970. In: StRK KStG § 6 Abs. 1 S.2 R. 168; Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 204 ff., S. 168 ff. (insbesondere Tz. 216, S. 176 und Tz. 221, S. 179); Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 269 ff. (S. 305); Flick, Hans: Vorteilsausgleichung bei Schwestergesellschaften. In: FR 1973, S. 157 ff.; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 49 zu § 6 KStG, S. K 2987 (Stand: Oktober 1968); Pezzner, Heinz Jürgen: a.a.O., S. 230 ff.

andere Teil

- eine Gewinnkorrektur überhaupt verneint¹⁾.

Insbesondere das Institut FSt.²⁾ hat in einer umfangreichen Stellungnahme die Dreieckstheorie und auch eine Gewinnkorrektur bei den Schwestergesellschaften abgelehnt. Seine grundsätzlichen Ausführungen vermögen jedoch nicht zu überzeugen, da sich die steuerlichen Konsequenzen aus dem Dreiecksverhältnis notwendigerweise aus der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ergeben. Es muß gefragt werden, ob in der Vorteilsgewährung von A an B eine verdeckte Gewinnausschüttung von A an den gemeinsamen Gesellschafter über eine nahestehende Person liegt. Deshalb ist zunächst die Frage nach dem "Nahestehen" von B zum Gesellschafter zu beantworten. Es steht außer Zweifel, daß die Zuwendung an eine juristische Person, an welcher der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, als verdeckte Gewinnausschüttung über eine nahestehende Person bezeichnet werden kann³⁾, da die wirtschaftliche Betätigung von Tochtergesellschaften in aller Regel der beteiligungshaltenden Person dient⁴⁾. Das Tatbestandsmerkmal des Nahestehens ist durch die Beteiligung an der Schwestergesellschaft B gegeben.

1) Institut Finanzen und Steuern: Zur Frage der Gewinnverwirklichung beim innerkonzernlichen Leistungsverkehr, Brief 85, Bonn im Dez. 1966, S. 18 ff. (Zitierweise: Institut FSt., Brief 85); Niemann, Ursula: Zur Gewinnermittlung ..., S. 261 f.; Uecker, Peter: a.a.O., S. 82 ff. Wohl auch Schaaf, Herbert: Darlehensgewährung an eine Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung. In: FR 1975, S. 6 ff. (S. 6).

2) Institut FSt., Brief 85, S. 18 ff.

3) Vgl. Fröhlich, Eberhard: a.a.O., S. 103; zur vGA an Nichtgesellschaft vgl. insbesondere Felix, Günther: Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtgesellschafter. In: StbJb 1954/55, S. 277 ff. und Westerfelhaus/Glade: a.a.O., S. 327 ff.

4) Vgl. Uecker, Peter: a.a.O., S. 83.

Die Voraussetzung der Zuwendung eines Vorteils für den Gesellschafter¹⁾ wird mit dem Argument bestritten, bildlich gesprochen wandere nur Vermögen von einer Tasche in die andere²⁾. Demgegenüber sieht der BFH³⁾ diese Voraussetzung als erfüllt an, weil der Vorteil, den B erlangte, den Gesellschaftern vermittelt ihrer Beteiligung am Gewinn und am Vermögen von B zugute komme. Die unterschiedlichen Ergebnisse sind auf die verschiedenen Betrachtungsweisen zurückzuführen. Einmal wird der Vorgang als solcher in seiner Gesamtheit betrachtet, das andere Mal isoliert in seinen Auswirkungen auf den Gesellschafter. Wie schon einmal betont, ist hier nicht der Ort, die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung, wie sie von der Rechtsprechung für erforderlich gehalten werden, kritisch zu durchleuchten. Soviel kann gesagt werden, daß die umfassende Betrachtungsweise die gesamte Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung über nahestehende Personen zum Scheitern bringen könnte. Die herrschende Meinung, welche verdeckte Gewinnausschüttungen über Kapitalgesellschaften, an welchen der Gesellschafter beteiligt ist, für möglich hält, verdient deshalb den Vorzug.

Die rein pragmatische Lösung, auf die Annahme eines Zuflusses in der Person des Gesellschafters zu verzichten und die steuerlichen Konsequenzen nur bei den Schwe-

-
- 1) Nach der Rechtsprechung ist bei der verdeckten Gewinnausschüttung "an" nahestehende Personen Voraussetzung, daß die unmittelbare Zuwendung an die nahestehende Person einen Vorteil für den Gesellschafter selbst zur Folge hat; vgl. BFH-Urteile vom 27. Jan. 1972 I R 28/69, BStBl 1972 II S. 320 ff.; v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f.
 - 2) Vgl. Glade, A.: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, S. 84; ebenso Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 216, S. 176. Im Ergebnis auch Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung, S. 1487 und das Institut FSt., Brief 85, S. 18 ff.
 - 3) Vgl. BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 409; v. 23. Okt. 1968 I 228/65, BStBl 1969 II S. 243 ff. und v. 1. Febr. 1966 I 121/63, BStBl 1966 III S. 285 ff.

stergesellschaften zu ziehen¹⁾, findet im Gesetz keine Stütze. Verdeckte Gewinnausschüttungen können nur an Gesellschafter vorgenommen werden. Eine Erhöhung der geforderten auf eine "angemessene" Gegenleistung kann ihren inneren Grund nur in gesellschaftlichen Motiven haben, weshalb nur verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen in Frage kommen. Sie berühren aber immer die Sphäre des Gesellschafters.

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung von A an den gemeinsamen Gesellschafter führt zu der Unterstellung, das Wirtschaftsgut sei an ihn übertragen oder ihm überlassen worden. Für das Problem der verdeckten Einlage ist von diesem Standpunkt auszugehen. Um in der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung oder Überlassung von Vermögensgegenständen zwischen Schwestergesellschaften eine verdeckte Einlage in die begünstigte Gesellschaft B durch den gemeinsamen Gesellschafter zu sehen, ist allerdings die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung der Schwestergesellschaft B an den Gesellschafter nicht unbedingt notwendig²⁾. Für die Qualifizierung als verdeckte Einlage kann der Vorgang bei Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen als Einbringung durch den Gesellschafter, vollzogen mit Mitteln der Gesellschaft A, angesehen werden³⁾. Diese Beurteilung ist unabhängig von der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung von A an den Gesellschafter. Sollte die Rechtsprechung einmal zu der Feststellung kommen, eine verdeckte Gewinnausschüttung über nahestehende Personen sei beim Leistungsaustausch zwischen Schwestergesellschaften nicht gegeben, berührt diese Betrachtungsweise noch nicht die Korrektur dieser Maßnahme in der Person der begünstigten Kapitalgesellschaft.

1) Siehe FN 2 auf S. 162.

2) Ebenso Pezzer, Hans Jürgen: a.a.O., S. 230 f.

3) Den Steuergesetzen ist eine solche Betrachtungsweise nicht fremd, vgl. § 4 KVStG.

Voraussetzung ist natürlich das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage. Problematisch ist dabei - wie immer - das subjektiv-objektive Tatbestandsmerkmal der Freiwilligkeit der Leistung, welches eine gesellschaftliche Veranlassung bedingt. Das ist Tatfrage, weshalb ein Leistungsaustausch zu ungleichen Bedingungen zwischen Schwestergesellschaften nicht immer eine verdeckte Einlage sein muß.

Bei verbilligten oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen darf die Dreieckskonstruktion des BFH nicht auf halbem Weg stehen bleiben. Das versteht sich von selbst, wenn man - wie hier - auch den Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen Einlagefähigkeit zugesteht¹⁾.

Der Gesellschafter, welcher die Beteiligung an B im Betriebsvermögen hält, kann den Grundsatz, Nutzungen, die der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes nicht zieht und nicht ziehen will, dürfen im Einkommensteuerrecht nicht als gezogen unterstellt werden, für sich geltend machen. Eine Auswirkung auf seinen Beteiligungsansatz ist in diesem Fall nicht gegeben. Die Gesellschaft B hat die Aufwendungen für die Nutzung oder Gebrauchsüberlassung auf den gemeinen Wert aufzustocken und einem steuerlichen Rücklageposten zuzuführen.

Im Gegensatz dazu ist die Differenz zwischen gemeinem Wert und geforderten Preis bei unentgeltlicher oder verbilligter Übertragung von Wirtschaftsgütern als beteiligungswertsteigernd auf dem Beteiligungskonto des Gesellschafters für die empfangende Gesellschaft zu aktivieren. Bei der empfangenden Kapitalgesellschaft sind die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes um die Differenz zwischen dem gezahlten Preis und dem gemeinen Wert aufzustocken und durch Einstellung in einen steuerlichen Rücklageposten zu neutralisieren.

1) Im Ergebnis ebenso Quack, Engelbert: Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, S. 10 ff.; Schmidt, Ludwig: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts, S. 202 f.; Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern, S. 405 ff.; de la Motte, Hans: a.a. O., S. 148 ff.

Im Ergebnis ist also derjenigen Literaturmeinung zuzustimmen, welche die Dreieckstheorie des Bundesfinanzhofes grundsätzlich bejaht, aber eine konsequente Anwendung dieser Theorie auf Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen fordert. Allerdings unterscheiden sich die steuerlichen Auswirkungen beim Gesellschafter insofern, als bei Gebrauchsüberlassungen die verdeckte Einlage beim Gesellschafter keine Erhöhung des Wertansatzes der Beteiligung an B nach sich zieht.

D. Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag

1. Steuerliche Auswirkungen

Bei der in § 7a KStG niedergelegten Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag verpflichtet sich die Organgesellschaft, ihren ganzen Gewinn aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG an den Organträger abzuführen. Bei Vorliegen der in § 7a Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG geforderten Voraussetzungen ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Die rechtliche Selbständigkeit des Organs wird beibehalten. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob eine verdeckte Einlage des Organträgers die steuerliche Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrages beeinträchtigt. Diese Frage kann nicht mit dem Argument verneint werden, die verdeckte Einlage spiele sich im Vermögensbereich ab¹⁾, die Gewinnabführung nach § 7a KStG bewirke demgegenüber nur eine Verlagerung von der Organ- auf die Muttergesellschaft²⁾. Wie oben dargelegt, kommt es bei Einla-

1) So der BFH im U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff. und Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1249.

2) Vgl. Reuter, Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 163 ff. (S. 184).

gen in Kapitalgesellschaften auf eine Unterscheidung in Gewinn- und Vermögensbereich nicht an. Ausschlaggebend ist, daß das Einkommen des Tochterunternehmens, welches dem Organträger zuzurechnen ist, nach den allgemeinen Vorschriften des KStG (§§ 5 ff.) zu ermitteln ist. Das Einkommen der Untergesellschaft kann durch verdeckte Einlagen beeinflusst worden sein. Nur dieses Einkommen ist dem Organträger zuzurechnen. Wie es ermittelt wurde, ist einer Zurechnung vorausgehende und von ihr unabhängige Frage. Die steuerliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages kann deshalb durch verdeckte Einlagen des Organträgers in die Organgesellschaft nicht beeinträchtigt werden¹⁾.

Eine andere Frage ist, welche sachlichen Auswirkungen sich im Falle einer Organschaft bei Vorliegen einer verdeckten Einlage ergeben. Es wird die Meinung vertreten, auf die Konstruktion einer Einlage könne verzichtet werden, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter ein Organverhältnis mit Ergebnisabführungsvertrag bestehe. Im Ergebnis liege in der verdeckten Zurechnung kein Verzicht zugunsten der Gesellschaft; das,

1) Im Ergebnis ebenso Reuter, Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 184; Brezing, Klaus: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Kapitaleinlagen im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft - Gedanken zum neuen Organschaftserlaß -. In: StBp 1972, S. 128 (Zitierweise: Brezing, Klaus: Zum Organschaftserlaß); Institut FSt., Brief 85, S. 48. Aus Tz. 50 und Tz. 31 S. 1 des sog. Organschaftserlasses ist der Analogieschluß zulässig, daß auch nach Ansicht der Finanzverwaltung verdeckte Einlagen die Organschaft nicht in Frage stellen (Stellungnahme zu den zu § 7a KStG und § 2 Abs. 2 Ziff.2 Sätze 2 und 3 GewStG aufgetretenen Zweifels- und Auslegungsfragen. Anlage zum BMWF-Schreiben vom 30.12.1971 F IV B 5 - S 2755 - 42/71. In: BStBl 1972 I S. 3 ff.; Zitierweise: Organschaftserlaß v. 30.12.1971). Wohl auch Kohlenbach: Zur Wirksamkeit von Ergebnisabführungsverträgen bei Mehrleistungen des Organträgers an das Organ aufgrund besonderer Vertragsverhältnisse. In: DB 1961, S. 218 f.; Döllerer, Georg: vGA und vE, S. 132 und 140; von Wallis, Hugo: Unternehmenszusammenfassungen, S. 90.

was der Gesellschafter infolge zu niedriger Preise weniger erziele, fließe ihm im Wege der Ergebnisabführung wieder zu¹⁾. Dieser Grundsatz soll aber nicht uneingeschränkt gelten: gleiche sich das Weniger des Organträgers an Eigengewinn und das Mehr aus dem übernommenen Ergebnis der Organgesellschaft nicht in demselben Jahr aus²⁾, so müsse der verdeckte Vorgang steuerlich aufgedeckt werden³⁾. Diese Auffassung wird im wesentlichen aus Zweckmäßigkeitserwägungen heraus vertreten, da in jedem Fall "weder die Unternehmen noch die Finanzverwaltung ein besonderes Interesse an steuerlichen Korrekturen haben"⁴⁾.

Eine andere Meinung⁵⁾ indes will auch bei Organschaft

-
- 1) Vgl. Bock/Maas: a.a.O., S. 10. Ebenso Glade, A.: Verdeckte Zuwendungen, S. 18; Reuter, Hans-Peter: Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970, Tz. 1400, S. 288 f.; ders.: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 185 f.; Hahn, Dietger: a.a.O., S. 442; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 57 zu § 5 EStG, S. E 323 f. Offensichtlich auch Jaekel: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 26.7.1967 - I 138/65. In: DB 1967, S. 2101 f.
 - 2) z.B. bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.
 - 3) Vgl. Bock/Maas: a.a.O., S. 12; Reuter, Hans-Peter: Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970, Tz. 1400, S. 288 f.; ders.: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 184 f.
Eine Korrektur lediglich bei Unterpreislieferungen, nicht jedoch bei -leistungen, will Henninger (Zur innerkonzernlichen Gewinnverwirklichung. In: BB 1958, S. 832 f.) vornehmen, da sich die verbilligte Nutzungsüberlassung schon aufgrund der Gewinnabführungsvereinbarung alljährlich ausgleiche.
 - 4) Reuter, Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 185.
 - 5) Vgl. Döllner, Georg: vGA und vE, S. 132 und 140; Brezing, Klaus: Zum Organschaftserlaß, S. 128 f.; von Wallis, Hugo: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes 1965 und das Konzernsteuerrecht. In: AG 1967, S. 40 ff. (S. 44); Rasch, Harold: Aktuelle Probleme, S. 50 f.; wohl auch Hoffmann, Fritz: Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In: StuW 1968, Sp. 317 ff.; Friedrich, W.: Anmerkung zum BFH-Urt. I 161/65 v. 30.4.1968. In: FR 1969, S. 83; ders.: Eine wichtige Entscheidung des BFH zum Konzernsteuerrecht. In: FR 1968, S. 73 ff.; BMWF im Organschaftserlaß v. 30.12.1971, Tz. 31 und 50.

mit Ergebnisabführungsvertrag die verdeckte Einlage nach den allgemeinen Vorschriften behandelt wissen. Die Rechtsprechung hat sich ihr angeschlossen¹⁾. Dieser Ansicht ist der Vorzug zu geben. Ist ein Vorgang als Einlage qualifiziert worden, dürfen seine steuerlichen Auswirkungen nicht unterschiedlich ausfallen, je nachdem, ob sie durch die Ergebnisabführung im gleichen Jahr oder erst in den darauffolgenden Jahren neutralisiert werden. Die aus Zweckmäßigkeitsgründen vertretene Auffassung, auf die Konstruktion einer Einlage zu verzichten, geht in gewisser Hinsicht von einer steuerlichen Einheit zwischen Organträger und Organtochter aus und verzichtet auf eine auch bei Inanspruchnahme des § 7a KStG noch vom KStG vorgeschriebene Einkommensermittlung für jede einzelner steuerpflichtige Körperschaft. Die Zurechnungstheorie des § 7a KStG setzt die richtige Ermittlung des Einkommens der Organtochter voraus, das erst dann der Obergesellschaft zugerechnet wird. Daß sich bei verdeckten Einlagen, welche steuerlich nicht als solche behandelt würden, das Mehr der Tochter und das Weniger der Mutter durch die Zusammenrechnung der Einkommen im gleichen Jahre ausgleichen könnte, ist in diesem Zusammenhang ohne Belang.

2. Verlustübernahme als verdeckte Einlage

Die Einkommenszurechnung nach § 7a KStG setzt das Vorliegen einer Organschaft und den Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages nach § 291 Abs. 1 AktG voraus. Durch diesen Vertrag verpflichtet sich eine AG oder KGaA, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Andererseits hat der andere Vertragsteil jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehl-

1) BFH-Urteile v. 26. Juli 1967 I 138/65, BStBl 1967 III S. 733 f. und v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff.

betrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, daß den freien Rücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind. § 7a Abs. 1 bis 4 KStG gilt für andere Kapitalgesellschaften entsprechend, falls die Voraussetzungen des § 7a Abs. 5 KStG erfüllt sind, welche ebenfalls die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vorsehen. Problematisch ist nun die steuerrechtliche Qualifizierung einer Verlustübernahme durch die Obergesellschaft. Ist sie betrieblich oder gesellschaftlich veranlaßt? Wenn sie als Einlage zu beurteilen ist, handelt es sich um eine offene oder eine verdeckte Einlage? Der BFH hat im Urteil vom 9. Sept. 1958 I 324/56 U¹⁾ die Übernahme des Verlustes der Untergesellschaft im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages als betrieblichen, nicht als gesellschaftlichen Vorgang angesehen. Diese Beurteilung stimmt mit der handelsrechtlichen überein, welche die übernommenen Verluste bei der Muttergesellschaft als Aufwand (§ 157 Abs. 1 Nr. 25 AktG) bzw. bei der Tochtergesellschaft als Ertrag (§ 157 Abs. 1 Nr. 7 AktG) betrachtet. Im Kapitalverkehrsteuergesetz gilt die Übernahme eines Verlustes andererseits bei Vorliegen eines schriftlichen Ergebnisabführungsvertrages als Leistung im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 2 KVStG (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 KVStG). Diese Unterstellung bezieht sich dabei nur auf die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 KVStG, nicht aber auf die gesellschaftliche Veranlassung an sich. Sie wird gesellschaftsteuerlich bei Verlustübernahme grundsätzlich als gegeben unterstellt. Auch wenn die Prüfung nach der gesellschaftlichen oder betrieblichen Ursache nicht nach den Grundsätzen des Gesellschaftsteuer- sondern des Körperschaftsteuergesetzes vorzunehmen

1) BStBl 1958 III S. 432.

ist, kann keine andere Betrachtung erfolgen. Einlagen in Organunternehmen sind gesellschaftlich veranlaßte Eigenkapitalzuführungen von außen durch die Organmutter. Für eine gesellschaftliche Motivation bei Verlustübernahme spricht nicht nur die Tatsache, daß § 7a KStG die steuerlichen Wirkungen des Ergebnisabführungsvertrages von der betrieblichen auf die Einkommensebene verlagert hat¹⁾. Ein Ergebnisabführungsvertrag ist kein ausgeglichener Vertrag, bei dem sich Leistung (Verlustübernahme) und Gegenleistung (Gewinnabführung) gleichwertig gegenüberstehen²⁾, das Ungleichgewicht ist u.a. nur aus der unmittelbaren oder mittelbaren mehrheitlichen Beteiligung heraus verständlich. Das versteht sich für eine Verlustübernahme bei Vorliegen einer Organschaft von selbst, da sie die finanzielle Eingliederung erfordert (§ 7a Abs. 1 Nr.1 KStG).

Für die Beurteilung der Verlustübernahme spielt das Zurechnen des Organeinkommens zum Einkommen des Organträgers keine Rolle, die Vereinbarung stellt lediglich eine Voraussetzung für die Zurechnung dar. Es ist allein auf den gesellschaftlichen Beweggrund abzustellen. Da beim Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages gesellschaftliche Motive überwiegen, muß analog die daraus entstehende Verpflichtung zur Übernahme eventuell entstehender Verluste gesellschaftlich veranlaßt sein. Sie stellt infolgedessen eine Einlage der Muttergesellschaft in das Tochterunternehmen dar³⁾. Interessant ist dann nur

1) So aber Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 65 zu § 7a KStG, S. K 70 (Stand: April 1971); -wr-: Einkommensteuerrechtliche und körperschaftsteuerliche Behandlung von Verlustausgleichsbeträgen. In: StBp 1974, S. 85 f. (S. 86).

2) Ebenso BFH-Gutachten v. 27. Nov. 1956 I D 1/56 S, BStBl 1957 III S. 139 ff. (S. 140 f.); BFH-U. v. 8. Nov. 1967 II 176/61, BStBl 1968 II S. 213 ff. (S. 216).

3) So auch Döllner, Georg: vGA und vE, S. 132 und 140; -wr-: a. a.O., S. 86; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 57 [3] zu § 5 EStG, S. E 323; Schmidt, Ludwig, Steppert, Helmut: Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerrecht, 2. vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1974, S. 89. Unklar BMWF im Organschaftserlaß v. 30. 12.1971, Tz. 28.

noch, ob es sich um eine offene oder eine verdeckte Einlage handelt.

Allgemein wird die Verlustübernahme bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages als verdeckte Einlage angesehen¹⁾. Dieser Standpunkt ist verständlich, wenn die verdeckte Einlage den Gegensatz zur gesellschaftsrechtlichen Einlage darstellen soll. Andererseits kann die Verlustübernahme auch als offene Einlage angesehen werden, falls unter verdeckten Einlagen solche verstanden werden, welche im Rahmen eines normalen Geschäftsvorganges durch den Vertrag verdeckt werden. Die Einordnung der Verlustübernahme muß aber anhand der Einlagedefinitionen erfolgen. Zu klären ist die wichtige und wesentliche Vorfrage, ob sie auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung beruht oder ob sie "freiwillig" übernommen wird. Nachdem auch die "freiwillige" Einlage im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, muß allein auf die Pflicht des Gesellschafters zur Leistung abgestellt werden. Sie kann nicht mit dem Argument, der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages i.S.d. § 291 AktG komme freiwillig zustande, bestritten werden. Das würde letztlich auch für die gesellschaftsrechtliche Einlage²⁾ gelten. Die Verpflichtung zur Übernahme des Verlustes ergibt sich aus der gesetzlichen Regelung des Gewinnabführungsvertrages direkt. Sie kann nicht mehr als freiwillig angesehen werden, da der Gesellschafter durch den Abschluß des Vertrages bei Verlusten des Organs zur Einlage verpflichtet ist. Deshalb ist die Verlustübernahme aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages als offene Einlage zu qualifizieren. Sie bezieht sich aber

1) Vgl. Döllner, Georg: vGA und vE, S. 132 und 140; -wr-: a. a. O., S. 86; -el-: Organshaft, Verunglückter Ergebnisabführungsvertrag bei Verlust der Untergesellschaft. In: DB 1975, S. 1435 f.; nicht eindeutig FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, U. v. 20. März 1975 VI 209-210/73. In: EFG 1975, S. 392 ff.

2) die einen Teil der offenen Einlage darstellt.

nur auf den in § 302 AktG niedergelegten Ausgleich des während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrages, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen werden kann, daß den freien Rücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt werden.

Die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Einlage bei Verlustübernahme durch den Organträger bei Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrages stellt sich demnach nur, wenn die Muttergesellschaft außerhalb der in § 302 AktG kodifizierten Verpflichtung Verluste übernimmt, z.B. die sog. vororganschaftlichen Verluste. Das Abdecken vorvertraglicher Verluste stellt eine Einlage dar, das ist herrschende Meinung¹⁾; ihr ist aufgrund der gesellschaftlichen Veranlassung ebenso wie bei der Verlustübernahme nach § 302 AktG zuzustimmen. Im Gegensatz zum Ausgleich des Jahresfehlbetrags aufgrund von § 302 AktG ist die Übernahme vorvertraglicher Verluste jedoch nicht als offene sondern als verdeckte Einlage anzusehen²⁾. Sie entspringt nicht der sich aus § 302 AktG ergebenden gesetzlichen Verpflichtung, die mit dem Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages untrennbar verbunden ist. Die Übernahme vororganschaftlicher Verluste kann natürlich auch in einem Gewinnabführungsvertrag vereinbart werden. Diese Verpflichtung wird jedoch "freiwillig" eingegangen, die Muttergesellschaft könnte sich ihr entziehen.

1) Vgl. BFH-U. v. 8. März 1955 I 73/54 U, BStBl 1955 III S. 187 ff.; BFH-Gutachten v. 27. Nov. 1956 I D 1/56 S, BStBl 1957 III S. 139 ff. (S. 141); FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, U. v. 14. Mai 1970 III 58/68, EFG 1970, S. 627 f.; Schmidt/Steppert: a.a.O., S. 124 f.; -wr-: a.a.O., S. 86; BMWF im Organschaftserlaß v. 30.12.1971, Tz. 50, S. 11.

2) Ebenso Schmidt/Steppert: a.a.O., S. 125.

3. Organschaft mit Ergebnisübernahmevertrag und Dreieckstheorie

Für die Darstellung der steuerlichen Behandlung von Leistungsüberschüssen zwischen Schwestergesellschaften soll davon ausgegangen werden, daß die Muttergesellschaft mit den zwei Tochterunternehmen Gewinnabführungsverträge abgeschlossen hat und beidemal Organschaft vorliegt. Wie dargelegt wird der Dreieckstheorie des Bundesfinanzhofes zugestimmt, aber auf unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassungen ausgedehnt. Aus diesem Grund ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung der leistenden Kapitalgesellschaft an die Organmutter und einer Einlage der Obergesellschaft in die empfangende Gesellschaft auszugehen¹⁾. Die steuerliche Behandlung unterscheidet sich deshalb nicht von der oben angeführten Darstellung. Eine Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag führt zu keiner anderen Beurteilung.

E. Schachtelprivileg und verdeckte Einlage

Das der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zugrundeliegende Prinzip der Zweifachbelastung gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ihrerseits Körperschaften i.S.d. § 1 KStG sind. Werden die hinter ihr stehenden Gesellschafter mit in die Betrachtung einbezogen, kann es zu einer Dreifachbelastung mit Ertragsteuern kommen. Um in bestimmten Fällen ein solches Ergebnis zu verhindern,

1) Ebenso BFH-U. v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff.; Reuter, Hans-Peter: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 187; von Wallis, Hugo: Innerkonzernliche Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Grundstücks. In: StuW 1964, Sp. 683 f. A.A. Institut FSt., Brief 85, S. 49 f., S. 51 f. und S. 53 f.

wurde mit § 9 KStG die körperschaftsteuerliche Schachtelvergünstigung geschaffen, welche bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen die auf die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft entfallenden Gewinnanteile jeder Art bei der Gesellschafterkapitalgesellschaft außer Ansatz läßt. Nun kann das Schachtelprivileg auf die steuerliche Behandlung verdeckter Einlagen unmittelbar keine Auswirkungen haben, da es nur Folgen für die Beteiligungserträge hat. Probleme ergeben sich demgegenüber aufgrund der unterschiedlichen Qualifizierung verdeckter Zuwendungen im Steuer- und Handelsrecht. Sie führen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung meist zu Erträgen der Kapitalgesellschaft, die den Jahresüberschuß erhöhen und zu Ausschüttungen an die Gesellschafter führen können. Diese können wegen des Schachtelprivilegs bei der Gesellschafterkapitalgesellschaft außer Ansatz bleiben. Steuerlich werden sie durch Einstellen in einen steuerlichen Ausgleichsposten erfolgsneutral behandelt; die "Ausschüttung" ist steuerlich eine Rückgewähr verdeckter Einlagen. Die Frage nach den steuerlichen Folgen ist unabhängig vom Vorliegen des Schachtelprivilegs zu stellen, weshalb auf dieses Problem in einem gesonderten Unterabschnitt eingegangen werden soll¹⁾.

Ein weiterer Berührungspunkt zwischen verdeckter Einlage und Schachtelvergünstigung nach § 9 KStG findet sich bei der Dreieckstheorie des BFH. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung in der Person der leistenden Schwestergesellschaft führt bei der gemeinsamen Muttergesellschaft zur Steuerfreiheit der verdeckten Ausschüttung: es handelt sich um einen Gewinn aus einer Schachtelbeteiligung. Die unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen bei Anwendung der Dreieckstheorie auf seiten des Gesellschafters, je nachdem, ob es

1) Vgl. 3. Abschnitt § 6

sich um eine Kapitalgesellschaft oder eine natürliche Person handelt, hat Thiel¹⁾ als "grotesk" bezeichnet und deshalb den Verzicht auf Annahme eines Zuflusses in der Person des Gesellschafters gefordert. Auch wenn sich seine Ansicht nicht durchsetzen konnte und oben als mit dem geltenden Recht nicht vereinbar verworfen wurde, ist die Anwendung des § 9 KStG in diesem Fall von anderen in Zweifel gezogen worden²⁾. Die Nichtanwendung würde aber eindeutig gegen den Gesetzeswortlaut verstoßen³⁾. Im übrigen kommen die von Thiel⁴⁾ als grotesk bezeichneten steuerlichen Auswirkungen nur durch Außerachtlassen der hinter der Obergesellschaft stehenden Gesellschafter zustande, welche in die steuerliche Betrachtung hätten einbezogen werden müssen. Deshalb ist die steuerliche Besserstellung einer Gesellschafterkapitalgesellschaft gegenüber natürlichen Personen und Personengesellschaften nur isoliert betrachtet vorhanden.

1) Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung, S. 1487.

2) So von Wallis, Hugo: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: FR 1971, S. 287 ff. (S. 289); ders.: Unternehmenszusammenfassungen, S. 71; Grieger, Rudolf: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: BB 1962, S. 831; ders.: Rechtsverhältnisse zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, S. 123 f.

3) Ebenso Steinberg, Wilhelm: a.a.O., S. 39 f.; Glade, A: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1963, S. 82; ders.: Verdeckte Zuwendungen, S. 19; im Ergebnis auch Quack, Engelbert: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, S. 14 f.; Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern. In: FR 1971, S. 406.

4) Vgl. FN 1.

§ 5 Verdeckte Einlagen und Vorteilsausgleich

A. Der Vorteilsausgleich in der Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte

Das Problem, ob an sich als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilende Rechtsgeschäfte oder Maßnahmen mit an sich als verdeckte Einlagen zu beurteilenden Rechtsgeschäften oder Maßnahmen saldiert werden können, ist bisher im allgemeinen nur im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung behandelt worden¹⁾. Ist ein Ausgleich zwischen Vorteilen, die eine Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter zuwendet und Vorteilen, welche sie vom Gesellschafter erhält, überhaupt möglich?

Der RFH läßt im Urteil v. 2. Mai 1931 I A 173/30²⁾ einen großzügigen Vorteilsausgleich zu, indem er eine verdeckte Gewinnausschüttung nur insoweit annahm, als die von den Gesellschaftern gewährten Vorteile die den Gesellschaftern auferlegten Nachteile überstiegen. Im Gegensatz dazu ist nach dem BFH³⁾ eine Aufrechnung von Leistung und Gegenleistung nur möglich, wenn ein wertmäßiger und zeitlicher Zusammenhang besteht und eindeutige Abmachungen zwischen Kapitalgesellschaft und den Gesellschaftern getroffen wurden. Damit wurden dem Ausgleich von Vor- und Nachteilen gewisse Grenzen gesetzt.

Die sehr weitgehende Auffassung von Heuer⁴⁾, welcher eine Prüfung lediglich dahingehend vorschreiben will,

1) Vgl. z.B. Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 30 ff., S. 57 ff.

2) RStBl 1931, S. 497 f.

3) BFH-Urteile v. 22. April 1964 I 62/61 U, BStBl 1964 III S. 370 f. und v. 4. Mai 1965 I 130/62 U, BStBl 1965 III S. 598 ff.; siehe auch BFH-U. v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff. (S. 452).

4) Heuer: Wechselseitige Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. In: GmbHR 1956, S. 142 f.

ob zugunsten der einen oder der anderen Seite ein Saldo verbleibt, wobei sich die Ermittlung auf eine Reihe von Jahren erstrecken sollte, hat sich nicht durchsetzen können. Dennoch wird die vom BFH geforderte Voraussetzung des Vorliegens eindeutiger Abmachungen als "überspitzt" empfunden, da die Motivation für Zugeständnisse meist keinen vertraglichen Niederschlag fände¹⁾. In jüngster Zeit wird im Hinblick auf den Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, an dem die Rechtsgeschäfte und Maßnahmen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft zu messen sind, das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung insoweit verneint, als die Kapitalgesellschaft die Vorteilszuwendung bei Anwendung der Sorgfalt eines solchen Geschäftsleiters gewährt hätte, und zwar deshalb, weil ihr das Geschäft nicht nur Nachteile, sondern auch gleichhohe Vorteile zu bringen verspreche²⁾. Wie das Urteil v. 21. Dez. 1972 I R 70/70³⁾ zu beweisen scheint, wird der BFH in Zukunft wohl ebenfalls nicht mehr auf vertragliche Abmachungen als Voraussetzung eines Ausgleichs von Vor- mit Nachteilen aus Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter beharren.

B. Der Vorteilsausgleich nach § 1 AStG

Das am 8. Sept. 1972 verkündete Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG)⁴⁾ regelt in § 1 die Berichtigung von Einkünften bei internationalen Verflechtungen. Werden Einkünfte eines Steuerpflichti-

1) Vgl. Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern. In: FR 1971, S. 408. Ähnlich Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I R 51/66 v. 3.2.1971. In: StRK KStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 172, S. 4 f.

2) Döllner, Georg: vGA und vE, S. 73; Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 135.

3) BStBl 1973 II S. 449 ff. (S. 452).

4) BGBl 1972 I S. 1713 ff.

gen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person durch Vereinbarungen oder Bedingungen, welche von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

Der aus der Formulierung "...aus Geschäftsbeziehungen ..." herausgelesene Vorteilsausgleich wird unterschiedslos ausgelegt¹⁾:

- Die weiteste Auffassung will einen Ausgleich auf alle nur denkbaren "personalen" Verknüpfungen innerhalb eines Unternehmensbereiches beziehen²⁾.
- Eine andere Ansicht will einen Vorteilsausgleich nur dann vornehmen, wenn zwischen Negativ- und Positivgeschäften ein zweifelsfreier zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, wobei es der vertraglichen Festlegung nicht bedürfe³⁾.
- Die engste Auslegung will einen Ausgleich nur in den vom BFH in den Urteilen vom 22. April 1964⁴⁾ und

- 1) Vgl. hierzu auch Bopp, Gerhard F.: Fragen der internationalen Konzernbesteuerung. In: DStZ A 1973, S. 105 ff. (S. 106 f.).
- 2) Vgl. Kreile, Reinhold: Zum Außensteuergesetz. In: BB 1972, S. 929 ff. (S. 929); Ritter, Wolfgang: Zum Außensteuerreformgesetz. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Außensteuerreformgesetz I Überblick, S. 15 ff. (S. 18 f.); Hillert, August: Berichtigung von Einkünften bei internationalen Verflechtungen. In: AWD 1973, S. 91 ff. (S. 93); Becker, Helmut: Grenzen im Außensteuergesetz. In: StbJb 1972/73, S. 479 ff. (S. 486); Flick/Wassermeyer/Becker: a.a.O., Anm. 103 ff. zu § 1 AStG, S. 42 ff.; Flick, Hans, Wassermeyer, Franz: Der Einführungserlaß zum Außensteuergesetz (I). In: FR 1974, S. 545 ff. (S. 547).
- 3) Vgl. Hellwig, Peter: Das Außensteuergesetz, eine Problembeurteilung für die Steuerfachwelt - Kleine Auslese -. In: DStZ A 1973, S. 13 ff. (S. 17); ähnlich auch Debatin, Helmut: Außensteuerreformgesetz. In: FR 1972, S. 265 ff. (S. 269); ders.: Außensteuerreformgesetz und Neukonzeptionen im revidierten deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: StKR 1973, S. 193 ff. (S. 218); ders.: Anwendungsgrundsätze zum Außensteuergesetz, Beilage Nr. 15/74 zu DB Nr. 36/74, S. 5 f.
- 4) I 62/61 U, BStBl 1964 III S. 370 f.

vom 4. Mai 1965¹⁾ gesetzten Grenzen zulassen²⁾.

Wird der internationale Vorteilsausgleich im Sinne der beiden ersten Auffassungen interpretiert, kann es zu einer unterschiedlichen Auslegung zweier ähnlicher Tatbestände kommen, wenn der Vorteilsausgleich einmal im Inland, das andere Mal zwischen Gesellschafter im In- und Kapitalgesellschaft im Ausland erfolgt. Das veranlaßte einen Teil des Schrifttums, den Vorteilsausgleich nach § 1 AStG auch für die verdeckte Gewinnausschüttung zu fordern³⁾. Die Frage hängt eng mit dem Problem der Gesetzeskonkurrenz zwischen § 1 AStG und § 6 KStG zusammen. Sie wird unten⁴⁾ dahingehend beantwortet, daß die sich aus § 6 KStG ergebenden Rechtsgrundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage dem § 1 AStG vorgehen. Infolgedessen ist eine Übernahme der Vorteilsausgleichsregelung des § 1 AStG nicht möglich⁵⁾. Dennoch wird die unterschiedliche Behandlung

1) I 130/62 U, BStBl 1965 III S. 598 ff.

2) Vogel, Horst: Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des "Steuerasenggesetzes" unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz. In: BB 1971, S. 1185 ff. (S. 1186); ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: JbFSt 1972/73, S. 91 ff. (S. 94).

3) Flick/Wassermeyer/Becker: a.a.O., Anm. 48 f. zu § 1 AStG, S. 27 f.; Flick, Hans: Vorteilsausgleich bei Schwestergesellschaften. In: FR 1973, S. 157 f.; Becker, Helmut: Grenzen im Außensteuergesetz. In: StbJb 1972/73, S. 486 f.; Ritter, Wolfgang: a.a.O., S. 19; von Wallis, Hugo: Grundzüge und Tendenzen der Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung von Gesellschaften. In: StbJb 1973/74, S. 95 f.

4) 3. Abschnitt § 7 A 2.

5) Ebenso Fasold, Rudolf W.: Grenzen der verdeckten Gewinnausschüttung. In: StbJb 1974/75, S. 147 ff. (S. 166); Runge, Berndt, Ebling, Klaus, Baranowski, Karl-Heinz: Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Heidelberg 1974, S. 9; Vogel, Klaus: Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht. In: StuW 1974, S. 193 ff. (S. 201); Wöhrle, Winfried: Außensteuergesetz (AStG), Kommentar, Stuttgart 1973, S. 33.

als unerfreulich empfunden. Hellwig¹⁾ und Döllerer²⁾ versuchen das Problem dadurch zu lösen, daß sie der mittleren Auffassung zum Vorteilsausgleich nach § 1 AStG den Vorzug geben und bei der inländischen Regelung den erweiterten Vorteilsausgleich angewendet wissen wollen. Die gleiche Interpretation des Ausgleichs zwischen Negativ- und Positivgeschäften bei verdeckter Gewinnausschüttung und § 1 AStG verhindere sachlich nicht vertretbare Unausgewogenheiten.

C. Anwendbarkeit der Vorteilsausgleichsregelung bei verdeckten Einlagen im Kapitalgesellschaften

Der Vorteils-/Nachteils-Ausgleich führt nach den von Rechtsprechung und Literatur aufgezeigten Regeln entweder zu einem tatsächlichen wertmäßigen Ausgleich und somit zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung sowohl des Vor- als auch des Nachteils oder zu einem wertmäßigen Saldo. Nachdem nur gesellschaftlich veranlaßte Vorteile mit gesellschaftlich veranlaßten Nachteilen ausgeglichen werden, wäre ein Überschuß zugunsten des Gesellschafters als verdeckte Gewinnausschüttung durch die Kapitalgesellschaft anzusehen. Nicht notwendigerweise aber wäre ein Saldo zugunsten der Kapitalgesellschaft eine verdeckte Einlage durch den Gesellschafter, da nach der Rechtsprechung³⁾ Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen keinen Einlagecharakter haben können. Es werden deshalb nach herrschender Meinung nicht nur verdeckte Gewinnausschüttungen mit verdeckten Einlagen ausgeglichen, sondern alle gesellschaftlich veranlaßten Vorteile mit ebensolchen Nachteilen.

1) Hellwig, Peter: a.a.O., S. 17 f.

2) Döllerer, Georg: vGA und vE, S. 72 f.

3) Siehe 3. Abschnitt § 2 B 2.

Die Diskussion über den Vorteilsausgleich muß aber zu einem viel früheren Zeitpunkt beginnen. Erst wenn einer Leistung des Gesellschafters oder der Kapitalgesellschaft "weit und breit" keine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht, kann die gesellschaftliche Veranlassung des Rechtsgeschäftes vermutet werden. Wird ein "Nachteil" durch die Kapitalgesellschaft wegen eines ihr zukommenden "Vorteils" in Kauf genommen, kann von einem Vorteils-/Nachteils-Ausgleich keine Rede mehr sein: Leistung und Gegenleistung entsprechen sich, auch wenn das aus dem Rechtsvorgang oder der Maßnahme unmittelbar nicht ersichtlich ist. Die Frage nach der Gegenleistung ist ein vom Vorteilsausgleich völlig unabhängiges Problem. Ihre Beantwortung mag im Einzelfall schwierig sein, da sicherlich ein gewisser sachlicher und wohl auch in bestimmten Grenzen ein zeitlicher Zusammenhang gegeben sein muß, um von einer Gegenleistung sprechen zu könne. Wenn sich aber dann Leistung und Gegenleistung entsprechen, da auch ein ordentlicher Kaufmann (§ 347 HGB) das Geschäft unter den betreffenden Umständen abgeschlossen hätte, kann von einer verdeckten Gewinnausschüttung oder einer verdeckten Einlage^{1) 2)} eindeutig keine Rede mehr sein.

Das bedeutet, daß der von der Rechtsprechung entwickelte Vorteilsausgleich bei denjenigen Rechtsgeschäften und Maßnahmen stattfinden müßte, die als einzige Gemeinsamkeit ihre gesellschaftliche Veranlassung haben. Wenn aber mit der bisherigen Diskussion über den Vorteilsausgleich die betriebliche Veranlassung einer Vorteilszuwendung durch die (betrieblich veranlaßte) Inkaufnahme eines Nachteils bewiesen werden sollte, so ist nicht

- 1) i.S.d. hier gegebenen Umschreibung, welche auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassung einschließt.
- 2) So jetzt auch Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 54 zu § 6 KStG, S. K 48 f. (Stand: Febr. 1975).

über ein Saldieren von verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage sondern lediglich über die Kongruenz von Leistung und Gegenleistung gesprochen worden, welche zugegebenermaßen bei Geschäften zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter eine schwierig zu lösende Frage sein kann. Das Verneinen eines "Vorteilsausgleichs" durch den BFH in seinen Urteilen vom 22. April 1964¹⁾ und vom 4. Mai 1965²⁾ bedeutet m.E. nicht mehr und nicht weniger, als daß es sich bei den zum Ausgleich herangezogenen Rechtsgeschäften um gesellschaftlich (und nicht betrieblich) veranlaßte Vorgänge handelte. Einen "Vorteilsausgleich" als solchen kann es im Ertragsteuerrecht nicht geben; verdeckte Einlagen können nie mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckte Gewinnausschüttungen nie mit verdeckten Einlagen ausgeglichen werden. Der "Vorteilsausgleich" ist eine im Vorfeld von verdeckter Gewinnausschüttung und Einlage zu lösende Frage; sie betrifft das oft problematische Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bei Rechtsgeschäften zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter. Die hier vertretene Auffassung wird durch den Hinweis gestützt, daß niemand die Saldierung gesellschaftsrechtlicher Einlagen mit offenen Gewinnausschüttungen fordert; es wäre auch ein geradezu absurd erscheinendes Ansinnen.

Der aus den in § 1 AStG vorkommenden beiden Wörtern "aus Geschäftsbeziehungen" herausgelesene umfassende Vorteilsausgleich erweist sich so bescheiden als völlig bedeutungslos. Ist ein Vorteilsausgleich zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage bei inländischen Partnern nicht möglich, gilt das ebenso im Verhältnis zum Ausland. Die den beiden Wörtern gegebene Bedeutung schrumpft deshalb auf die selbstver-

1) I 62/61 U, BStBl 1964 III S. 370 f.

2) I 130/62 U, BStBl 1965 III S. 598 ff.

ständige Aussage zusammen, daß eben private Beziehungen keine Rolle spielen. Ein Konkurrenzverhältnis zum inländischen "Vorteilsausgleich" ist deshalb nicht gegeben.

Die vom BFH für einen "Vorteilsausgleich" postulierten Voraussetzungen sind als Faustregel anzusehen, anhand derer die Gegenleistung zu beurteilen ist. So betrachtet wird aus der Rechtsprechung zum Vorteilsausgleich eine Rechtsprechung zum richtigen Beurteilen von Gegenleistungen bei Rechtsgeschäften und Maßnahmen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter. In diesem Lichte besehen scheint das geforderte Vorliegen einer eindeutigen und klaren Abmachung, welche die gewährten Vorteile als Gegenleistungen für Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (und umgekehrt) erkennbar machen, nicht notwendig. Da es sich aber um eine nicht im direkten Zusammenhang mit verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage auftretende Frage handelt, soll diesem Gesichtspunkt nicht weiter nachgegangen werden.

D. Vorteilsausgleich zwischen Schwestergesellschaften

Nach Auffassung von Flick¹⁾ hat die vom Schrifttum zum Teil heftig kritisierte Dreieckstheorie des BFH²⁾ im Hinblick auf den Vorteilsausgleich auch ihre positiven Auswirkungen. Da die Vorteile der verdeckten Gewinnausschüttung im Konzern immer dem Gesellschafter zugerechnet werden, müsse in gleicher Weise auch jede Gegenleistung innerhalb des Konzerns auf den Gesellschafter bezogen werden, so daß bei Vorliegen der Voraussetzungen die Vorteilsausgleichung für den gesamten Konzern

1) Flick, Hans: Vorteilsausgleich bei Schwestergesellschaften. In: FR 1973, S. 157 f.

2) Vgl. die Ausführungen im 3. Abschnitt § 4 C 1.

immer bei der Muttergesellschaft erfolge¹⁾. Auf einem anderen Weg kommt Ranft²⁾ zu einem ähnlichen Ergebnis. Bei Warenlieferungsgeschäften im Konzern, bei denen die Preisgestaltung nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt, seien die Vorteilsgewährungen der liefernden Gesellschaft an die Gesellschafter oder an ihnen nahestehende Personen (Schwestergesellschaften) und die Vorteilsgewährungen seitens der Schwestergesellschaften an sie durch einen einheitlichen, unteilbaren und alle Warengeschäfte umfassenden Willensakt so miteinander verknüpft, daß sie sich wie Leistung und Gegenleistung gegenüberständen. Danach sei eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, soweit in einem Wirtschaftsjahr die erlangten Vorteile kleiner als die Nachteile und eine verdeckte Einlage, soweit die erlangten Vorteile höher als die Nachteile wären.

Der BFH ist im Urteil v. 3. Febr. 1971³⁾ - nach dem Sachverhalt wurde einer Schwestergesellschaft ein Fabrikgebäude zu einem zu niedrigen Mietzins überlassen, während diese wiederum für die andere Gesellschaft die Bezahlung von Mitarbeitern übernahmen - auf die Frage nach einer Vorteilsausgleichung bei Vorliegen einer Dreiecksbeziehung nicht eingegangen, was als "weder theoretisch noch praktisch vertretbar"⁴⁾ kritisiert wurde. Herrschende Meinung dürfte zur Zeit sein, daß gegenseitige⁵⁾ verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaft-

1) Siehe FN 1 S. 184.

2) Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I 121/63 U v. 1. 2.1966. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.1 Allg. R. 104; ders.: Anmerkung zum BFH-U. I R 51/66 v. 3.2.71. In: StRK KStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 172.

3) I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

4) So Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern. In: FR 1971, S. 408; ders.: Offene und verdeckte Einlagen, S. 135.

5) d.h. also z.B. nicht der Fall, bei dem Konzerngesellschaft A unter Preis an Konzerngesellschaft B und diese weiter an Konzerngesellschaft C liefert.

ten sich aufheben, falls die weiteren Voraussetzungen des Vorteilsausgleichs erfüllt sind¹⁾.

Wird die m.E. richtige Ansicht vertreten, ein Ausgleich zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage könne nie erfolgen, muß die Frage nach der Gegenleistung bei Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften neu gestellt werden. Auf dieser Stufe stehen auch die Ausführungen von Ranft²⁾, der - ohne es so ausdrücklich zu sagen - nicht den Vorteilsausgleich sondern die Gegenleistung diskutiert. Sie betrifft direkt das Verhältnis von Schwester- zu Schwestergesellschaft; es bedarf nicht der Einschaltung eines Gesellschafters. Erst wenn der Leistung der einen Gesellschaft keine entsprechende Gegenleistung der anderen gegenübersteht, ist auf die Dreieckskonstruktion zurückzugreifen. Bei der Frage nach dem Entsprechen von Leistung und Gegenleistung ist wieder von den gesellschaftlichen Beziehungen zu abstrahieren und die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (§ 347 HGB) anzuwenden. Insofern erfährt die Lösung dieser Aufgabe keine andere Beurteilung als sie bereits oben niedergelegt wurde.

§ 6 Rückgängigmachung und Rückgewähr verdeckter Einlagen

A. Rückgängigmachung von verdeckten Einlagen

Kann eine verdeckte Einlage nicht mehr rückgängig - also ungeschehen - gemacht werden, treten die für die Rückgewähr einer Einlage geltenden Rechtsfolgen ein.

1) Vgl. Döllner, Georg: vGA und vE, S. 72; vgl. auch das BFH-U. v. 12. Juni 1974 I R 247/72, BStBl 1975 II S. 21 f.

2) Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I 121/63 v. 1.2.1966. In: StRK KörpStG § 6 Abs. 1 S.1 Allg. R. 104.

Mit dieser Aussage sind die Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Rückgängigmachen und Rückgewähren verdeckter Einlagen bereits in aller Deutlichkeit aufgezeigt. Einlagen sollen z.B. rückgängig gemacht werden, weil sich Kapitalgesellschaft und Gesellschafter über das Vorliegen einer Zuwendung nicht im klaren und die steuerlichen Folgen von ihnen nicht beabsichtigt waren. Einlagen werden rückgewährt, da sie zum Erreichen des Gesellschaftszweckes nicht mehr benötigt werden. Die Motivation ist jeweils verschieden. Es ist die Frage zu klären, ob Gewähren und Rückgängigmachen verdeckter Einlagen - wie es auch in der Absicht von Kapitalgesellschaft und Kapitaleigner liegt - als einheitlicher Komplex angesehen werden kann, wodurch der Vorgang als solcher ungeschehen gemacht wird, da sich "Leistung" und "Gegenleistung" ausgleichen oder ob sie als zwei getrennte Vorgänge zu behandeln sind, was im Ergebnis auf eine Rückgewähr der gesellschaftlichen Zuführung hinausläuft.

Es liegt nahe, die steuerliche Beurteilung des Rückgängigmachens von Einlagen in Anbetracht der vielen Berührungspunkte in Analogie zum Rückgängigmachen verdeckter Gewinnausschüttungen vorzunehmen. Nach der Rechtsprechung wird es grundsätzlich steuerlich nicht anerkannt¹⁾. Ausnahmen sind möglich, wenn der Zusammenhang der Maßnahme mit einem Irrtum über die steuerliche Auswirkung klar nachgewiesen werden kann, Schiebungen nicht in Betracht kommen und sich die Maßnahme steuerlich noch nicht ausgewirkt hat. Deshalb werden zum Zwecke der Elimination verdeckter Gewinnausschüttungen zurückgewährte Vor-

1) Vgl. dazu Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 99 ff., S. 101 ff. mit weiteren Nachweisen und Heuer: Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht. In: StBj 1959/60, S. 327 ff. (S. 357 ff.) (Zitierweise: Heuer: Streifzüge).

teilszuwendungen als verdeckte Einlagen des Gesellschafters behandelt¹⁾.

In Anlehnung an diese Rechtsprechung wird der Versuch von Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, eine verdeckte Einlage durch Rückzahlung des gewährten Vorteils rückgängig zu machen, durch Qualifizieren dieses Vorgangs als verdeckte Gewinnausschüttung vereitelt²⁾.

Im Schrifttum wird die Betrachtungsweise des BFH, die "Rückkehr zum Pfad der steuerrechtlichen Tugend"³⁾ als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, als geradezu "schikanöse" Beurteilung angesehen, welche mit dem wohlverstandenen Rechtsstaatsgedanken nicht in Einklang zu bringen sei⁴⁾. Die Kritik bezieht sich auf das BFH-Ur-

-
- 1) Vgl. RFH-U. v. 25. Febr. 1931 VI A 604/30, Stuw 1931 II Sp. 578 ff.; BFH-Urteile v. 18. Febr. 1966 VI 218/64, BStBl 1966 III S. 250 f. und v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f. (S. 49); ebenso Becker: Zur Rechtsprechung. A. Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuerrecht. In: Stuw 1931 I Sp. 537 ff. (Sp. 557); Heuer: Streifzüge, S. 364 f.; Kohlenbach: Nochmals: Zur Rückzahlung von überhöhten Gehältern durch Gesellschafter-Geschäftsführer. In: DB 1958, S. 669 f.; Glade, A.: Nochmals: Zur Rückzahlung von überhöhten Gehältern durch Gesellschafter-Geschäftsführer. In: DB 1958, S. 724; Hillert, August: Zur steuerlichen Behandlung von inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen. In: StbJb 1969/70, S. 481 ff. (S. 509 f.) -el-: Anwendung des Nachzahlungsverbots beim Gesellschafter. In: DB 1972, S. 1992; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 51 zu § 6 KStG, S. K 48 (Stand: Febr. 1975); Döllner, Georg: Aktuelle Fragen aus dem Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: BB 1973, S. 8. Vgl. auch FG Baden-Württemberg Außensenate Freiburg, U. v. 11. Juni 1974 II 146/73 (Rev. eingelegt), EFG 1974, S. 548 f. zur Rückgängigmachung einer offenen Gewinnausschüttung und FG Rheinland-Pfalz, U. v. 19. Dez. 1974 III 1884, 1887/67, EFG 1975, S. 223 f. zur Rückgewähr verdeckter Gewinnausschüttungen durch Erben.
 - 2) Vgl. BFH-U. vom 18. Febr. 1970 I R 12/67, BStBl 1970 II S. 526 ff.; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 51 zu § 6 KStG, S. K 48 (Stand: Febr. 1975).
 - 3) Vgl. Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 136.
 - 4) Vgl. de la Motte, Hans: a.a.O., S. 151; Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 136; ders. Anmerkung zum BFH-Urt. I R 129-131/69 v. 1.4.1971. In: FR 1971, S. 516 f.; ähnlich auch Kamprad, Balduin: a.a.O., S. 586 f.

teil v. 18. Febr. 1970¹⁾. Nach dem Sachverhalt war eine nach Jahren erfolgte freiwillige Strompreisnachzahlung durch eine Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden. Die entscheidende Frage ging dahin, ob es zulässig sei, durch Nachzahlung der Preisdifferenz eine verdeckte Einlage²⁾ rückgängig zu machen oder ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Der I. Senat ist auf dieses Problem selbst nicht ausdrücklich eingegangen, vielleicht deshalb, weil er die Lieferung des Stroms zu einem verbilligten Preis nicht als körperschaftsteuerrechtliche Einlage ansah. Kamprad³⁾ sieht die Nachzahlung begrifflich als Rückgängigmachung der früheren Leistung an, die damit keine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. M.E. muß aber ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang gewahrt bleiben, um eine verdeckte Einlage noch rückgängig, d.h. doch wohl ungeschehen, machen zu können. Ist das nicht der Fall, liegt die Rückgewähr einer Einlage vor, die nach den unten aufzuzeigenden Grundsätzen zu behandeln ist. Es ist m.E. kaum möglich, eine verdeckte Einlage rückgängig zu machen. Insoweit sie tatsächlich durch eine Rückzahlung als nicht vorgenommen zu betrachten sein wird, liegen meist schon die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage nicht vor, weshalb sie auch nicht "rückgängig" gemacht zu werden braucht. Ist eine verdeckte Einlage durch einen Kapitaleigner in die Kapitalgesellschaft vorgenommen worden, kann sie nur zurückgewährt, nicht aber durch Rückzahlung als ungeschehen angesehen werden.

1) I R 12/67, BStBl 1970 II S. 526 ff.; siehe auch Hoffmann, Fritz: Anmerkung zum BFH-Urt. I R 12/67 v. 18. 2.70 (KSt.). In: GmbHR 1971, S. 18 f.

2) Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen, S. 719 f. sieht den Sachverhalt als Sonderfall an, da Strom zwar eine Sache sei, die wegen des sofortigen Verbrauchs im Zeitpunkt des Zuführens als Zuwendung von Nutzungen durch Gebrauchsüberlassung zu behandeln sei.

3) Kamprad, Balduin: a.a.O., S. 586 f.

B. Rückgewähr verdeckter Einlagen

1. Die steuerliche Beurteilung bei der Kapitalgesellschaft

a) Ausschüttung steuerfreier Rücklagen

Döllerer¹⁾ stellt die berechtigte Frage, ob überhaupt eine rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Gegenstand der Rückgewähr und dem Gegenstand der Einlage besteht, die es rechtfertigt, von einer "Rückgewähr der verdeckten Einlage" und im Zusammenhang damit von einer "Ausschüttung von Rücklagen" zu sprechen. Denn nur im Moment der Einbringung oder Einzahlung ist die Einlage etwas Konkretes, ein existierender Gegenstand, der dann sofort im Gesellschaftsvermögen verschwindet²⁾. Steuerlich findet die verdeckte Einlage aber ihren Niederschlag auf der Passivseite der Bilanz als steuerlicher Ausgleichsposten oder als steuerfreie Rücklage aus Einlagen. Ebenso wie bei Rückgewähr von Einlagen auf das Nennkapital von Kapitalrückzahlungen gesprochen wird, muß es gestattet sein, die Rückgewähr verdeckter Einlagen ertragsteuerlich Ausschüttung steuerfreier Rücklagen zu nennen³⁾. Es ist sehr wohl möglich, den handelsrechtlichen (ausschüttungsfähigen) Bilanzgewinn in Jahresüberschuß, Gewinn-/Verlustvortrag aus dem Vorjahr und Entnahmen aus bzw. Einstellungen in Rücklagen zu trennen; ein Blick in die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 157 AktG) genügt. Daß für die Frage der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen (§ 19 Abs. 3 S.1 KStG) die Herkunft der ausgeschütteten Beträge gleichgültig ist⁴⁾, bedeutet nicht

1) Döllerer, Georg: vGA und vE, S. 143; ders.: Verdeckte Einlagen, S. 1252.

2) Vgl. Brodmann, Erich: Aktienrecht, a.a.O., Anm. 1a zu § 213 HGB 1897, S. 143; ähnlich auch Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 76.

3) A.A. offenbar BFH-U. v. 18. Nov. 1970 I R 88/69, BStBl 1971 II S. 73 ff.

4) Zum Problem der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen im Zusammenhang mit verdeckten Einlagen s. unten.

daß dieselbe Betrachtungsweise auch für das körperschaftsteuerliche Einkommen der Kapitalgesellschaft gilt.

Die herrschende Meinung¹⁾ sieht in der Rückgewähr einer verdeckten Einlage eine verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter, wobei es als unerheblich angesehen wird, ob der Gegenstand selbst zurückübertragen wird oder ein ihm entsprechender Betrag. Eine Qualifizierung als Kapitalrückzahlung kommt danach nicht in Frage, da der BFH im Anschluß an die Rechtsprechung des RFH Kapitalrückzahlungen nur dann anerkennt, wenn die Zahlungen von der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter aufgrund einer formellen, im Interesse der Kapitalgesellschaft liegenden Kapitalherabsetzung geleistet wurden^{2) 3)}. Das Steuer-

-
- 1) BFH-Urteile v. 21. Jan. 1970 I R 113/68, BStBl 1970 II S. 469 f. und v. 18. Febr. 1970 I R 12/67, BStBl 1970 II S. 526 ff. Döllner, Georg: vGA und vE, S. 143 f.; ders.: Verdeckte Einlagen, S. 1252; ders.: Fragwürdige Fiktionen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: JbFSt 1972/73, S. 142 ff. (S. 162: Diskussionsbeitrag); v. Wallis, Hugo: Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne. In: StbJb 1970/71, S. 128; ders.: Aktuelle Frage des Bilanzsteuerrechts. In: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V., Düsseldorf 1975, S. 157 ff. (S. 172 f.); Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme, S. 186; Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 136.
 - 2) BFH-Urteile v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff. (S. 452); v. 1. Dez. 1967 VI 379/65, BStBl 1968 II S. 145 ff.; v. 9. Aug. 1963 VI 72/60 U, BStBl 1963 III S. 154 ff. u. v. 13. Okt. 1959 I 220/58. In: StRK KStG § 17 Abs. 1 Nr. 1, R. 13.
 - 3) Während Döllner, v. Wallis und Rose (s. FN 1) eine Gewinnerhöhung in Höhe des gemeinen Wertes des zurückgewährten Wirtschaftsgutes annehmen, sieht Brezing (s. FN 1) eine Gewinnerhöhung nur in Höhe der positiven Differenz zwischen Buchwert und gemeinen Wert im Augenblick der Rückübertragung. Der Grund für die unterschiedlichen Auffassungen liegt in der verschiedenen Betrachtungsweise. Brezing geht von einem aufgrund der unentgeltlichen Übertragung erfolgten Rückgang des Betriebsvermögens in Höhe des Buchwertes aus; demgegenüber lassen die anderen Autoren die verdeckte Ausschüttung des Gegenstandes zunächst unberücksichtigt. Brezings Auffassung ist zweifellos korrekter, sie entspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Es ist aber bei der Betrachtung verdeckter Gewinnausschüttungen üblich, die durch sie erfolgte Gewinnminderung zunächst nicht einzubeziehen. Im steuerlichen Ergebnis decken sich beide Beurteilungen wieder.

recht richtet sich in diesem Fall nach dem Handelsrecht, das nur Zahlungen welche gegen den Bilanzposten Nennkapital zu buchen sind - was eine förmliche Kapitalherabsetzung voraussetzt - als Kapitalrückzahlungen ansieht.

Es ist allerdings zu fragen, insbesondere aufgrund der Tatsache, daß das Ertragsteuerrecht einen anderen und umfassenderen Einlagebegriff als das Gesellschaftsrecht kennt, ob sich nicht die steuerrechtliche Beurteilung von den handelsrechtlichen Vorgängen zu lösen hat und somit Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen steuerlich ohne Rücksicht auf ihre handelsrechtliche Form zu werten sind¹⁾. Das Problem hängt eng mit den unterschiedlichen Gewinnbegriffen in Handels- und Steuerbilanz zusammen. In der Handelsbilanz wird damit ein ausschüttbarer, verteilungsfähiger Betrag bezeichnet, in der Steuerbilanz hingegen ein Betrag, der für die Besteuerung von Belang ist²⁾. Nachdem es bei Kapitalgesellschaften etwas anderes als Kapitalrückzahlung und Gewinnausschüttung nicht gibt, ergeben sich aus den unterschiedlichen steuer- und handelsrechtlichen Gewinnbegriffen zwangsläufig auch voneinander abweichende Kapitalrückzahlungsbegriffe. Folglich muß die gesellschaftsrechtliche Bestimmung der Kapitalrückzahlung als Zahlung aufgrund einer förmlichen Nennkapitalherabsetzung für das Ertragsteuerrecht nicht von Bedeutung sein. Die steuerliche Betrachtung hat an die Eigenkapitalbildung anzuschließen. Ist Gesellschaftskapital durch Zuführen von offenen oder verdeckten Einlagen entstanden, bedeutet ein Ausschütten solcher Einlagen aus der Sicht der Gesellschaft die Rückzahlung von Eigenkapital

1) A.A. BFH-U. v. 1. Dez. 1967 VI 379/65, BStBl 1968 II S. 145 ff. (S. 147).

2) Ähnlich Wündisch, Fritz: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 EStG? In: FR 1969, S. 10 ff.; ders.: Zur Frage der Freianteile. In: FR 1959, S. 147 ff. (S. 148).

tal, welche nicht der Körperschaftsteuer unterliegt¹⁾. Auf die handelsrechtliche Behandlung kommt es nicht an. Die Kapitalrückzahlung ist nicht nur bei der Nennkapitalrückzahlung durch Herabsetzung des Nennkapitals zu ersehen, sondern auch bei der Auflösung aus Einlagen stammender Rücklagen, welche deshalb zweckmäßigerweise gesondert ausgewiesen werden sollten. Mit Wündisch²⁾ soll deshalb in der Steuerbilanz der Posten "Geleistete Kapitaleinlagen" von den "Gespeicherten Gewinnen" unterschieden werden, wobei steuerlich jede Leistung der Kapitalgesellschaft, die den erstgenannten Posten verringert, eine "Kapitalrückzahlung" und jede Leistung, die den zweitgenannten Posten verringert, eine "Gewinnausschüttung" darstellt.

b) Berücksichtigungsfähige Ausschüttungen im Zusammenhang mit verdeckten Einlagen.

Nach § 19 Abs. 3 S.1 KStG sind berücksichtigungsfähige Ausschüttungen die auf Grund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vorgenommenen Gewinnausschüttungen für Wirtschaftsjahre, deren Ergebnisse bei der Veranlagung berücksichtigt sind. Bei der Auslegung des Be-

-
- 1) Ebenso Wündisch, Fritz: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 EStG? In: FR 1969, S. 10 ff.; ders.: Zur Frage der Freianteile. In: FR 1959, S. 147 ff.; Becker/Kießling: a.a.O., S. 100 f. und S. 105 (in Anlehnung an Wündisch); ähnlich auch Thiel, Rudolf: Die Herabsetzung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft im Lichte des Einkommensteuerrechts. In: DB 1967, S. 309 ff. (insbes. S. 311 f.) (Zitierweise: Thiel, Rudolf: Herabsetzung des Nennkapitals). Alle allerdings aus der Sicht des Gesellschafters. Kritisch gegen die h.M. auch Loos, Gerold: Steuerfolgen von Kapitalherabsetzung, Liquidation, Erwerb eigener Anteil von Kapitalgesellschaften beim Gesellschafter. In: DB 1963, S. 1477 ff (S. 1478 und 1480) und Mies, Josef: a.a.O., S. 231 ff.
- 2) Wündisch, Fritz: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 EStG? In: FR 1969, S. 12.

griffs "berücksichtigungsfähige Ausschüttungen" tauchte das Problem auf, ob auch Gewinnausschüttungen zur Ermäßigung der Körperschaftsteuer führen, die aus der Auflösung unverteuerter Rücklagen, demnach also u.a. aus verdeckten Einlagen, herrühren.

Es wird die Ansicht vertreten, berücksichtigungsfähige Ausschüttungen könnten nur solche sein, die aus den nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinnen des laufenden Jahres oder früherer Jahre stammen¹⁾. Eine andere Auffassung führe zu einem sinnwidrigen Ergebnis, weil das mit dem gespaltenen Körperschaftsteuersatz verfolgte Ziel einer Milderung der Doppelbelastung zur Förderung des Kapitalmarktes sich nur auf den erwirtschafteten Gewinn beziehe. Von einer Doppelbelastung könne nur gesprochen werden, wenn sich eine Vermögensmehrung im Einkommen der Gesellschaft niederschlage.

Der BFH²⁾ teilt mit der herrschenden

-
- 1) Clausen, Claus Peter: Zur Anwendung des ermäßigten KSt-Satzes bei Ausschüttung von Mitteln, die nicht aus steuerpflichtigen Erträgen des anstehenden Veranlagungszeitraumes stammen. In: DB 1969, S. 2196 ff.; Hübl, Leo: Aktuelle Fragen aus dem Ertragssteuerrecht. In: JbFSt 1972/73, S. 163 ff. (S. 177 f.); Hessisches FG, U. v. 5. Mai 1969 IV 459-461/66, EFG 1969, S. 427 f.; Niedersächsisches Finanzministerium: Erlaß v. 20.6.1966 - S. 2552 - 2 - 313, koordinierter Ländererlaß. In: BB 1966, S. 809; dass.: Erlaß v. 25.1.1967 - S 2807 - 1. In: DB 1967, S. 182 f.; Finanzministerium Nordrhein-Westfalen: Erlaß v. 16.1.1972 - S 2807 - 1 - VB 4. In: DB 1972, S. 264.
 - 2) BFH-Urteile v. 18. Nov. 1970 I R 88/69, BStBl 1971 II S. 73 ff.; v. 12. Juli 1972 I R 205/70, BStBl 1973 II S. 59 ff.; v. 11. Juli 1973 I R 144/71, BStBl 1973 II S. 806 f. Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, U. v. 3. Sept. 1970 VI 37/69, EFG 1971, S. 97 f.; dass.: U. v. 13. Mai 1971 VI 137/68, EFG 1971, S. 406 f.

Meinung¹⁾ diese Auffassung nicht. Er bezieht den in § 19 Abs. 3 KStG bezeichneten Gewinnverteilungsbeschluß auf den nach handelsrechtlichen Vorschriften auszuweisenden Gewinn. Steuerrechtlich begünstigt werde durch den ermäßigten Steuersatz immer nur steuerpflichtiges Einkommen, nicht die berücksichtigungsfähige Ausschüttung selbst. Sie liefere nur den Maßstab für die Höhe, in der das steuerpflichtige Einkommen einem begünstigten Steuersatz unterliege. Die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen im Sinne des § 19 Abs. 3 S.1 KStG werden insofern lediglich als Rechengröße dafür angesehen, welcher Teil des zu versteuernden Einkommens der Kapitalgesellschaft dem ermäßigten Steuersatz unterliegen soll²⁾.

Nachdem diese Auslegung des § 19 Abs. 3 KStG zu Mißbräu-

1) Mohr, Heinrich: Zur Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes bei Ausschüttung von Erträgen aus erlassenen Gesellschafterdarlehen. In: DB 1967, S. 742 ff.; Friedrich, Werner: Berücksichtigungsfähige Ausschüttungen und Gesellschaftereinlagen. In: BB 1969, S. 1529 ff.; ders.: Zur Frage des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes bei Vorliegen von Gesellschafterzuschüssen. In: BB 1971, S. 29 ff.; Klöne, Herbart: Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes bei Ausschüttungen, die durch Einlagen des Gesellschafters ermöglicht werden. In: DB 1970, S. 1338 ff.; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 19 zu § 19 KStG, S. K 524¹³ ff. (Stand: Okt. 1968); Birkholz, H.: Ausschüttungssteuersatz bei Auflösung von Rücklagen. In: GmbHR 1971, S. 43 ff.; von Wallis, Hugo: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12. Juli 1972 I R 205/70 (versehentlich vom 11. Juli datiert). In: DStZ A 1973, S. 71; Döllerer, Georg: Zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen. In: ZGR 1974, S. 343 ff. (S. 353 f.); ders.: vGA und vE, S. 148; Becker/Kießling: a.a.O., S. 217; Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 168, S. 145; Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 334 ff.; Keuk, Brigitte: Gewinnausschüttung, Körperschaftsteuertarif und Nachsteuer. In: StuW 1973, S. 258 ff. (S. 263 f.) (Zitierweise: Keuk, Brigitte: Gewinnausschüttung).

2) Vgl. Ranft, Eckart: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 335.

chen verleiten kann¹⁾, hat der BFH im Urteil vom 11. Juli 1973²⁾ den Kreislauf der Ausschüttung von Gewinnen aus der Auflösung freier Rücklagen mit anschließender Wiedereinlage in Anwendung des § 6 StAnpG gestoppt.

Aus einem sehr wesentlichen Grund überzeugt die Rechtsprechung des BFH und die herrschende Meinung nicht. Es wird allgemein davon ausgegangen, daß der ausgeschüttete Betrag in der Person des Gesellschafters der Einkommensteuer unterliegt; dies gelte auch insoweit, als die Mittel für die Gewinnausschüttung aus einem Zuschuß eben dieses Gesellschafters stammen³⁾. Die Rückgewähr oder Ausschüttung von Einlagen ist aber als Kapitalrückzahlung anzusehen. Das gilt auch dann, wenn die Ausschüttung im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnverteilung erfolgt. Mit einer so verstandenen Ausschüttung steuerfreier Rücklagen fällt ein tragender Pfeiler der BFH-Argumentation. Der mit dem ermäßigten Steuersatz verfolgte Zweck, die Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaft- und Einkommensteuer zu mildern, kann gar nicht erfüllt werden; es fehlt schon an der Aus-

-
- 1) Wenn sich die Ausschüttung beim Gesellschafter steuerlich nicht auswirkt, weil er z.B. die Ausschüttung mit einer entsprechenden Teilwertabschreibung der Beteiligung ausgleichen kann (vgl. Keuk, Brigitte: Gewinnausschüttung, S. 264 und Rose, Gerd: Ausgewählte Probleme, S. 202).
 - 2) I R 144/71, BStBl 1973 II S. 806 f. Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, U. v. 13. Mai 1971 VI 137/68, EFG 1971, S. 406 f. und FG München, U. v. 17. Dez. 1974 VII 96/70 (rechtskräftig), EFG 1975, S. 180 ff. Zum BFH-Urteil vgl. Keuk, Brigitte: Zur Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes. In: StuW 1974, S. 257 ff. (S. 260 f.); Fasold, Rudolf W.: Die Anwendung des § 6 StAnpG bei berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen und mißbräuchlichen Wiedereinlagen. In: DB 1974, S. 309 f.; Döllner, Georg: vGA und vE, S. 148.
 - 3) So BFH-U. v. 12. Juli 1972 I R 205/70, BStBl 1973 II S. 59 ff.; ebenso Keuk, Brigitte: Gewinnausschüttung, S. 264.

schüttung von Gewinnen.

Dieser Beweisführung steht der Wortlaut des § 19 Abs. 3 S. 1 KStG gegenüber, welcher auf die gesellschaftsrechtliche Behandlung abstellt. Sie unterscheidet sich von der steuerrechtlichen aufgrund der den Begriffen Gewinn und Kapitalrückzahlung gegebenen abweichenden Bedeutung. Die Unterschiede müssen dem Gesetzgeber als bekannt unterstellt werden. Etwai-ge Abweichungen sollten auf die Höhe der berücksich-tigungsfähigen Ausschüttungen ohne Einfluß bleiben. Eine andere Beurteilung würde die Frage nach einer anderen Rechengröße aufwerfen. Der vom Gesetzgeber im Wortlaut des § 19 Abs. 3 S. 1 KStG zum Ausdruck gebracht Wille der Begünstigung der handelsrechtli-chen Gewinnausschüttungen (diese Gelder fließen auch tatsächlich ab) setzt bei der handelsrechtlichen Regelung an. Sie sieht freiwillige gesellschaftli-che Zuwendungen als außerordentliche Erträge an, wel-che den Jahresüberschuß und somit den ausschüttungs-bzw. verteilungsfähigen Bilanzgewinn erhöhen. Die steuerliche Beurteilung und Behandlung interessiert in diesem Zusammenhang nicht. Nur im Ergebnis ist deshalb der Rechtsprechung und der herrschenden Mei-nung zuzustimmen.

2. Die steuerliche Beurteilung beim Gesellschafter

Nach allgemeiner, nicht unbestrittener Auffassung¹⁾

1) BFH-U. v. 12. Juli 1972 I R 205/70, BStBl 1973 II S. 59 ff.; v. 1. Dez. 1967 VI 379/65, BStBl 1968 II S. 145 ff.; Döllner, Georg: vGA und vE, S. 148 f.; ders.: Verdeckte Einlagen, S. 1253; Brezing, Klaus: Offene und verdeckte Einlagen, S. 136; Ranft, Eckart: Kapitalherabsetzung und verdeckte Gewinnausschüt-tung. In: FR 1968, S. 274 ff.; Lange, Joachim: Verdeckte Gewinn-ausschüttungen, Tz 247 ff., S. 205 ff.

führt die Rückgewähr einer verdeckten Einlage unabhängig davon, ob sie im Wege der Verteilung des Bilanzgewinns oder gesondert erfolgt, beim Gesellschafter zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) oder zu Betriebseinnahmen. Diese Argumentation ist im Zusammenhang damit zu sehen, daß eine einkommensteuerfreie Kapitalherabsetzung nur in Form einer formal-handelsrechtlichen Kapitalherabsetzung möglich sein soll und dann auch nur, wenn wirtschaftlich vertretbare Gründe dafür vorliegen¹⁾.

Die herrschende Meinung krankt an dem Widerspruch, der sich dadurch ergibt, daß einerseits bei den Einlagen in eine Kapitalgesellschaft eine vom Handelsrecht abweichende Regelung vertreten, andererseits auf der Ausschüttungsseite der gesellschaftsrechtlichen Handhabung entscheidende Bedeutung beigemessen wird. Auch unter diesem Aspekt ist der von Rose²⁾ vorgeschlagene Lösungsversuch, die Einlagenseite nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung abzuwickeln, zu würdigen; er gibt ein in sich geschlossenes Bild der Kapitaleinlage und -rückzahlung ab. Wird dieser Vorschlag nicht akzeptiert und von einer sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG auf Einlagen in eine Kapitalgesellschaft ausgegangen, darf die Kapitalrückzahlungsseite nicht außer Betracht gelassen und nach anderen Regeln behandelt werden. Dazu ist es jedoch nicht notwendig, entsprechend der Zweigliederung der Entnahmen in Kapitalrückzahlungen und Gewinnausschüttung eine Aufteilung der Einlagen in Kapital- und "Gewinn"-zuführun-

1) Vgl. BFH-Urteile v. 9. Aug. 1963 VI 72/60 U, BStBl 1963 III S. 454 ff. und v. 1. Dez. 1967 VI 379/65, BStBl 1968 II S. 145 ff.

RFH-Urteile v. 23. Febr. 1938 VI 696/37, RStBl 1938, S. 507 f.; v. 26. Aug. 1936 VI A 934/35, RStBl 1936, S. 998; v. 26. Febr. 1936 VI A 851/35, RStBl 1936, S. 754 f.; v. 14. Sept. 1935 VI A 442/34, RStBl 1936, S. 121 f.

2) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 242 ff.

gen vorzunehmen, wie es von Mies¹⁾ vorgeschlagen wurde. Es genügt, Kapitalrückzahlungen in Anlehnung an die steuerliche Behandlung der Kapitaleinlagen auf all jene Fälle auszudehnen, die keine Gewinnausschüttungen, sei es aus dem laufenden oder "gespeicherten" Gewinn, sind. Steuerlich muß jede Leistung, die den Posten "Kapitaleinlagen" verringert, eine Kapitalrückzahlung und jede Leistung, welche den Posten "Gespeicherte Gewinne" mindert, eine Gewinnausschüttung sein²⁾. Es ist unerheblich, ob eine Verringerung des Postens "Kapitaleinlagen" aufgrund einer förmlichen Kapitalherabsetzung oder in irgend einer anderen Weise erfolgt.

Die Abgrenzung zwischen Gewinnausschüttung und Kapitalrückzahlung bleibt aber weiterhin problematisch. Einem Mißbrauch kann durch § 6 StAnpG Einhalt geboten werden³⁾. Diesen Weg ist auch schon der RFH⁴⁾ gegangen. Er darf jedoch nicht dahin führen, wiederum nur förmliche Kapitalherabsetzungen steuerlich anzuerkennen.

Der Vorschlag von Thiel⁵⁾, jede Kapitalherabsetzung die über das Kapital der Gesellschaft (Nennkapital + sonstige Einlagen) hinausgeht, als Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Einkommensteuer heranzuziehen, überzeugt nicht⁶⁾. Die steuerlichen Tatbestände der Kapitalherab-

1) Mies, Josef: a.a.O., S. 235.

2) Vgl. Wündisch, Fritz: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne von § 20 EStG? In: FR 1969, S. 12.

3) A.A. Thiel, Rudolf: Herabsetzung des Nennkapitals, S. 312.

4) Vgl. z.B. RFH-U. v. 23. Febr. 1938 VI 696/37, RStBl 1938, S. 507 ff.

5) S. FN 3; ebenso Herrmann, Carl: Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht. In: StbJb 1968/69, S. 198 f.; A.A. BFH-U. v. 1. Dez. 1967 VI 379/65, BStBl 1968 II S. 145 ff. (S. 147); Littmann, Eberhard: EStR, 11. Auflage, RdNr 30 zu § 20 EStG, S. 1663 f.; wohl auch Ranft, Eckart: Kapitalherabsetzung und verdeckte Gewinnausschüttung. In: FR 1968, S. 274 ff.

6) Ähnlich Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung, S. 234 ff.; Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 250, S. 206 ff.

setzung und der Gewinnausschüttung wurden dadurch verwischt. Das hierdurch mögliche Treffen klarer Entscheidungen und das Vermeiden einer Berufung auf § 6 StAnpG kann eine falsche Tatsachenwürdigung nicht zulässig machen. Die Prüfung, ob ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt, kann nicht erspart bleiben. Jedoch ist jede formalistische Lösung, etwa in dem Sinn, daß Zahlungen steuerlich als Gewinnausschüttungen zu behandeln sind, solange bei der Kapitalgesellschaft gespeicherte Gewinne (= versteuerte Rücklagen) vorhanden sind, abzulehnen¹⁾; es ist auf den Einzelfall abzustellen²⁾.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Auflösung und Rückzahlung von Rücklagen, welche aus verdeckten Einlagen gebildet wurden, steuerlich zu den steuerfreien Kapitalrückzahlungen gehören und keine Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen³⁾.

Obiger Vorschlag, die Rückzahlung verdeckter Einlagen nicht als Gewinnausschüttung sondern als Kapitalrückzahlung zu betrachten, führt auch zu befriedigenden Ergebnissen, wenn der Gesellschafter das Schachtelprivileg nach § 9 KStG für sich in Anspruch nehmen kann. Nach der aufgezeigten herrschenden Meinung wird der Kapitalgesellschaft für den Rückfluß der gesellschaftli-

-
- 1) So aber Wündisch, Frith: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne von § 20 EStG? In: FR 1969, S. 12; und Becker/Kießling: a.a.O., S. 101.
 - 2) Ebenso Roer, Hans: Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1965, S. 44.
 - 3) Im Ergebnis ebenso Wündisch, Fritz: Zur Frage der "Freianteile". In: FR 1959, S. 147 ff.; ders.: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne von § 20 EStG? In: FR 1969, S. 10 ff.; Becker/Kießling: a.a.O., S. 100 f.; Herrmann, Carl: Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht. In: StbJb 1968/69, S. 198 f.; Thiel, Rudolf: Herabsetzung des Nennkapitals, S. 309 ff.; Roer, Hans: Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1965, S. 44; Heuer: Streifzüge, S. 363; Bock/Maas: a.a.O., S. 10.

chen Zuwendung in Form von "Gewinn"-ausschüttungen die Schachtelvergünstigung gewährt. Das bedeutet für sie einen als ungerechtfertigt empfundenen Steuervorteil¹⁾, da einerseits steuerfreie "Gewinne" vereinnahmt werden, andererseits eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung möglich ist²⁾. Die Gültigkeit des Schachtelprivilegs auf Ausschüttungen verdeckter Einlagen wird angezweifelt, weil die Möglichkeit der körperschaftsteuerlichen Doppelbelastung nicht gegeben sei³⁾. Diese Auffassung verstößt aber gegen den eindeutigen Wortlaut des § 9 KStG, der Gewinnanteile jeder Art außer Ansatz läßt. Wird aber im Rückfluß einer verdeckten Einlage eine Kapitalrückzahlung und nicht eine Gewinnausschüttung gesehen, so ist eine Anwendung des Schachtelprivilegs von vornherein ausgeschlossen, da keine Gewinnanteile ausgeschüttet werden.

§ 7 Die verdeckte Einlage im Außensteuerrecht

A. Das Verhältnis der verdeckten Einlage zu Gewinnberichtigungsmöglichkeiten des internationalen Steuerrechts

1. Verdeckte Einlage und Art. 9 des OECD-Musterabkommens

Bisher wurde davon ausgegangen, daß sowohl der Gesellschafter als auch "seine" Kapitalgesellschaft sich im Inland befinden. Nunmehr soll entweder der Gesellschafter seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz

1) Mies, Josef: a.a.O., S. 233; Bock/Maas: a.a.O., S. 10; Thiel, Rudolf: Die verdeckte Gewinnausschüttung, S. 1482 f.

2) Döllnerer, Georg: vGA und vE, S. 149.

3) Röhrkasten, Burkhardt: a.a.O., S. 830.

im Ausland haben. Erfährt das Erbringen einer verdeckten Einlage durch den inländischen Gesellschafter in eine ausländische Kapitalgesellschaft oder eines ausländischen Gesellschafter in eine inländische Kapitalgesellschaft eine andere Beurteilung als sie bisher aufgezeigt wurde? Diese Frage ist zu prüfen an den Normen des internationalen und des deutschen Außensteuerrechts, insbesondere anhand der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und ihren Vertragsstaaten. Um eine Auseinandersetzung mit allen zur Zeit geltenden 28 Abkommen auf dem Gebiete des Einkommens und des Vermögens¹⁾ zu vermeiden, wird vom sog. OECD-Musterabkommen²⁾ ausgegangen.

Nach Art. 9 des Abkommens dürfen u.a.

- bei einem Unternehmen, welches unmittelbar oder mittelbar am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder
- dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Vertragsstaaten hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und ent-

1) Vgl. BMF-Schreiben v. 10.1.1975 - IV C 1 und 2 - S 1300 - 508/74: Stand der geltenden Abkommen, der künftigen Abkommen und laufenden Verhandlungen sowie der Arbeit der OECD. In: DB 1975, S. 131.

2) Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bonn 1965.

sprechend versteuert werden.

Die Beziehungen zwischen Art. 9 OECD-Musterabkommen und der verdeckten Einlage müssen innerhalb des Gesamtzusammenhanges gesehen werden. Deshalb ist das Verhältnis der im innerstaatlichen Steuerrecht geltenden Normen und Grundsätze über Gewinnberichtigungen zu den Gewinnberichtigungsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen zu klären. Ist Art. 9 eine Ermächtigungsgrundlage zur Berichtigung des Gewinns oder darf eine Korrektur erst aufgrund einer innerstaatlichen Vorschrift erfolgen?

Bellstedt¹⁾ hält Art. 9 für eine selbständige, unmittelbar anwendbare Rechtsgrundlage für Gewinnkorrekturen. Wenn diese Meinung auch von der Literatur überwiegend abgelehnt wird²⁾ - der Wortlaut von Art. 9 des Abkommens gibt ihr recht -, so ist damit noch keine Übereinstimmung in dieser Frage erzielt. Die Einigkeit darüber, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerungshöhe nicht erweitert, läßt das Problem offen, ob Gewinnberichtigungen bei kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen international verbundenen Unternehmen nur unter den im Abkommen geregelten Voraussetzungen zulässig sind, ob also Art. 9 eine Sperrwirkung entfaltet oder nicht. Dabei wird einerseits die Auffassung vertreten, Gewinnkorrekturen nach nationalem Recht seien unabhängig von entsprechenden DBA-Klauseln zuläs-

-
- 1) Bellstedt, Christoph: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. völlig neuarbeitete und stark erweiterte Auflage, Köln 1973, S. 431.
- 2) Vgl. z.B. Flick/Wassermeyer/Becker: a.a.O., Anm. 16 zu § 1 AStG, S. 18; Seidel, Gernot: a.a.O., S. 86; Brezing, Klaus: Einkommensverlagerungen in das Ausland, S. 487; Debatin, Helmut: Der deutsch-schweizerische Steuervertrag. In: DB 1972, S. 1939 ff., S. 1983 ff. u. S. 2030 ff. (S. 1941).

sig¹⁾; andererseits soll bei Vorliegen einer derartigen Klausel eine Berichtigung nur unter den darin

-
- 1) Debatin, Helmut: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde. Generalbericht zu den "Schriften zum Internationalen Steuerrecht" (Hrsg. International Fiscal Association), Band LIV a, Amsterdam 1969, S. 1/14; ders.: Außensteuerreformgesetz. In: DStZ A 1972, S. 265 ff. (S. 267); ders.: Der deutsch-schweizerische Steuervertrag. In: DB 1972, S. 2031 f.; ders.: Außensteuerreformgesetz und Neukonzeptionen im revidierten deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: StKR 1973, S. 193 ff. (S. 219 f.); ders.: Auslegung und Fortentwicklung des deutschen Außensteuerrechts und des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Rechtsprechung. In: JbFSt 1973/74, S. 59 ff. (S. 79 ff.); ders.: Anwendungsgrundsätze zum Außensteuergesetz. Wortlaut des Verwaltungserlasses vom 11. Juli 1974 mit erläuternden Anmerkungen unter Einfügung des Textes des Außensteuergesetzes, Beilage 15/74 zu DB Nr. 39/74; Vogel, Klaus: Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht. In: StuW 1974, S. 193 ff. (S. 201); Haas/Bacher/Scheuer: Steuerliche Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen, 2., neugestaltete Auflage, Berlin 1974, S. 65; Hellwig, Peter: a.a.O., S. 16; Ritter, Wolfgang: a.a.O., S. 21; Wöhrle, Winfried: a.a.O., S. 24 f.; Kluge, Volker: Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen. In: AWD 1972, S. 411 ff. (S. 412); Runge/Ebling/Baranowski: a.a.O., S. 7; Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die Finanzminister und Finanzsenatoren betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes IV C1 - S 1340 - 32/74. In: BStBl 1974 I S. 442 ff., Tz. 1.14.1., S. 447.

normierten Voraussetzungen zugelassen werden¹⁾. Erste Auffassung, welche den Gewinnberichtigungsklauseln lediglich eine Gewinnabgrenzungsfunktion zuteilt, verdient den Vorzug. Die Abkommen gehen von einem Gewinn aus, ohne aber die Ermittlung dieses Gewinns festzulegen²⁾. Sie hat nach dem Recht des das Abkommen anwendenden Staates zu erfolgen (Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen). Dann sind aber alle innerstaatlichen Vorschriften, die Auswirkungen auf den Gewinn haben, also auch § 6 Abs. 1 S.1 KStG, anzuwenden. Verdeckte Einlagen sind folglich unabhängig von einer Doppelbesteuerungsabkommens-Regelung im internationalen Steuerrecht möglich. Es erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, inwieweit sich die auf die gesellschaftlichen Beziehungen abstellende Gewinnabgrenzung nach Art. 9 OECD-Musterabkommen mit der verdeckten Einlage deckt.

1) Becker, Helmut: Zur Änderung des Außensteuerrechts. In: DStZ A 1972, S. 359 ff. (S. 365); ders.: Grenzen im Außensteuergesetz. In: StbJb 1972/73, S. 479 ff. (S. 480 ff.); Flick/Wassermeyer/Becker: a.a.O., Anm. 12 ff. zu § 1 AStG, S. 16 ff.; Flick/Wassermeyer: a.a.O., S. 548; Parczyk, Wolfgang: Verbesserungsvorschläge zum geplanten Außensteuergesetz - unter Berücksichtigung des DBA-Schweiz 1972. In: DB 1972, S. 1082 ff. (S. 1082); Telkamp, Heinz-Jürgen: Der Außensteuergesetz-Entwurf. In: StuW 1972, S. 97 ff. (S. 98); Vogel, Horst: Aktuelle Fragen des Ausensteuerrechts, insbesondere des "Steueroasengesetzes" unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz. In: BB 1971, S. 1185 ff. (S. 1186); ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: DB 1972, S. 1402 ff. (S. 1403); ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: JbFSt 1972/73, S. 91 ff. (S. 95); Bopp, Gerhard F.: a.a.O., S. 105 f.; Brezing, Klaus: Einkommensverlagerungen in das Ausland, S. 487 f.; Pöppel, Franz: Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht. In: DStZ A 1974, S. 158 ff. (S. 160).

2) Ebenso Hellwig, Peter: a.a.O., S. 16.

2. Verdeckte Einlage und § 1 AStG

Das am 8. Sept. 1972 verkündete Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)¹⁾ verkörpert nur einen kleinen Ausschnitt des Außensteuerrechts, d.h. derjenigen innerstaatlichen Normen, welche sich mit Steuerrechtsverhältnissen zum Ausland befassen oder deren Gegenstand Auslandsbeziehungen sind²⁾.

In § 1 regelt es die Berichtigung von Einkünften bei internationalen Verflechtungen: Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, welche von einander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, sind seine Einkünfte u n b e s c h a d e t a n d e r e r V o r s c h r i f t e n so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Dem Steuerpflichtigen nahestehend ist nach § 1 Abs. 2 AStG eine Person

- wenn sie an dem Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar wesentlich beteiligt ist oder einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf die Person einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
- wenn eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
- wenn die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Ge-

1) BGBl. 1972 I S. 1713 ff.

2) Wöhrle, Winfried: a.a.O., S. 16.

schäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehungen begründeten Einfluß auszuüben oder einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Zwischen verdeckter Einlage und dieser Gewinnberichtigung kann demnach in einigen Fällen Gesetzeskonkurrenz bestehen. Allerdings deckt § 1 AstG nicht alle bisher als verdeckte Einlage erfaßten Fälle von Auslandsbeziehungen ab, wie Wöhrle¹⁾ meint. Zwischen beiden Rechtsinstituten bestehen erhebliche Unterschiede²⁾:

- § 1 AstG ist nur bei Minderung von Einkünften anwendbar, eine Korrektur ist deshalb nur bei Zuwendungen inländischer Gesellschafter an ihre ausländischen Kapitalgesellschaften, nicht aber bei Zuwendungen ausländischer Gesellschafter an ihre inländischen Kapitalgesellschaften möglich;
- grundsätzlich bedingt eine verdeckte Einlage keine wesentliche Beteiligung, sie kann lediglich ein Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung sein;
- die Notwendigkeit einer Minderung von Einkünften aus Geschäftsbeziehungen stellt auf eine Gesamtbetrachtung ab, während die verdeckte Einlage auf den Einzelfall abstellt.

Trotz einer Gesamtbetrachtung³⁾ muß zum Feststellen der Einkunftsminderung bei § 1 AstG auf den Einzelfall abgestellt werden, weshalb bei bestimmten Tatbeständen Gesetzeskonkurrenz nicht auszuschließen ist. Nachdem § 1 AstG "unbeschadet anderer Vorschriften" anzuwenden ist, ist die Frage aufzuwerfen, inwieweit das körperschaftsteuerrechtliche Institut der verdeckten Einla-

1) Wöhrle, Winfried: a.a.O., S. 37.

2) Es werden nur die Unterschiede herausgearbeitet, soweit sie für das Verhältnis von § 1 AstG zur verdeckten Einlage von Interesse sind.

3) Sie hat große Bedeutung für den sog. Vorteilsausgleich.

ge eine "andere Vorschrift" darstellt.

Ein Konkurrenzverhältnis kann sich nur bei Zuwendungen inländischer Gesellschafter an ihre ausländische Kapitalgesellschaften ergeben. Nach Flick/Wassermeyer/Becker¹⁾ folgt der Behandlung der Einlage bei der Gesellschaft im inländischen Steuerrecht die Behandlung der Einlage beim Gesellschafter. Sowohl die Voraussetzung als auch die Folge einer verdeckten Einlage würden über den Umweg der Behandlung der Einlage bei der Gesellschaft abgeleitet. Eine Vorschrift über die Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter liege daher nicht vor. Damit bleibe § 1 AStG insoweit anwendbar und gehe als *lex specialis* den bisher geltenden Regeln vor. Dieser Argumentation kann nicht mit dem Einwand begegnet werden, die Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter ergebe sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, der eine Aktivierung auf Beteiligungskonto als zusätzliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebiete²⁾. Von nachträglichen Anschaffungskosten kann nicht gesprochen werden, da die Kapitalgesellschaft keine Werterhöhung

1) Flick/Wassermeyer/Becker: a.a.O., Anm. 39 ff. zu § 1 AStG, S. 26 ff.; ähnlich Böttcher-Beinert-Hennerkes: Außensteuergesetz, DBA Deutschland-Schweiz, Außensteuerrecht gegenüber Niedrigsteu-erländern, Stuttgart-Wiesbaden 1972, S. 23; Ebling, Klaus: Über- legungen zum neuen Außensteuerrecht aus der Sicht der steuerli- chen Betriebsprüfung. In: StBp 1971, S. 218 ff. (S. 223); Vogel, Horst: Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des "Steueroasengesetzes" unter Berücksichtigung des neuen Doppel- besteuerungsabkommens mit der Schweiz. In: BB 1971, S. 185; ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkom- men. In: DB 1972, S. 1402; ders.: Schwerpunkte des Außensteuer- reformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizeri- schen Doppelbesteuerungsabkommen. In: JbFSt 1972/73, S. 93; wohl auch Hillert, August: Berichtigung von Einkünften bei in- ternationalen Verflechtungen. In: AWD 1973, S. 91 ff. (S. 93).

2) So aber Döllner, Georg: vGA und vE, S. 164; ähnlich auch das Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg): 17. Arbeitstagung 1974. Als Manuskript gedruckt S. 233 f.

der Anteilsrechte liefert. Die Aktivierung mit dem gemeinen Wert ergibt sich aus der analogen Anwendung der Grundsätze zur Behandlung offener Einlagen bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft und somit aus dem System des Ertragsteuerrechts heraus.

Die mögliche Gesetzeskonkurrenz zwischen § 1 AStG und verdeckter Einlage wird mit der Antwort auf die Frage entschieden, ob die Rechtsgrundsätze zur verdeckten Einlage als "Vorschrift" i.S. d. § 1 AStG anzusehen sind. Für die verdeckte Gewinnausschüttung scheint das kaum bestritten¹⁾, obwohl § 6 Abs. 1 S.2 EStG nur ihre Folgen, nicht aber die Voraussetzungen regelt. "Unbeschadet anderer Vorschriften" bedeutet aber auch den Vorrang des § 6 KStG als solchen. Seine Auslegung führt zum ertragsteuerlichen Berücksichtigen verdeckter Einlagen. Die dem § 1 AStG vorgehenden Vorschriften sind demnach auch auf diese Zuwendungen auszudehnen. Diesem Ergebnis wird auch die Zielsetzung des § 1 AStG gerecht. Mit ihm wurde ein Tatbestand geschaffen, der den Zugriff des Steuergläubigers in bisher schwer faßbaren Fällen auf eine gesicherte Rechtsgrundlage stellen sollte, weshalb er als reiner Auffangtatbestand anzusehen ist²⁾. Wie Klaus Vogel³⁾ richtig ausführt, ist das Rechtsinstitut der verdeckten Einlage eine dem deutschen Ertragsteu-

1) A.A. Flick/Wassermeyer/Becker: a.a.O., Anm. 26 zu § 1 AStG, S. 21 ff.

2) Vgl. Hellwig, Peter: a.a.O., S. 16; ähnlich Brezing, Klaus: Einkommensverlagerungen in das Ausland, S. 486; im Ergebnis auch Ritter, Wolfgang: a.a.O., S. 19; Wöhrle, Winfried: a.a.O., S. 37; Haas/Bacher/Scheuer: a.a.O., S. 64; Runge/Ebling/Baranowski: a.a.O., S. 6 f.; Vogel, Klaus: a.a.O., S. 202 f.; Weber, E.: Überblick über das deutsche Außensteuergesetz. In: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 1, S. 341 ff. (S. 345); Pöppel, Franz: a.a.O., S. 159; Döllerer, Georg: vGA und vE, S. 162 ff.; ders.: Aktuelle Fragen aus dem Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: JbFSt 1972/73, S. 158; wohl auch Bopp, Gerhard F.: a.a.O., S. 107.

3) Vogel, Klaus: a.a.O., S. 202 f.

ersystem immanente Folgerung aus dem Grundsatz, daß nur realisierte Gewinne besteuert werden. Soweit zwischen verdeckter Einlage und § 1 AStG keine Gesetzeskonkurrenz besteht, ist selbstverständlich § 1 AStG anwendbar. Grundsätzlich aber hat sich an der steuerlichen Behandlung verdeckter Einlagen durch inländische Gesellschafter an ausländische Gesellschaften durch das AStG nichts geändert¹⁾. Dasselbe gilt schon deshalb für verdeckte Einlagen ausländischer Gesellschafter in inländische Kapitalgesellschaften, weil dieser Sachverhalt den Steuertatbestand des § 1 AStG gar nicht berührt.

B. Steuerliche Konsequenzen verdeckter Einlagen im Außensteuerrecht

1. Nutzungsüberlassungen durch den Gesellschafter als verdeckte Einlage

Verdeckte Einlagen im Außensteuerrecht können zum einen durch den inländischen Gesellschafter in eine ausländische Kapitalgesellschaft oder durch den ausländischen Gesellschafter in eine inländische Kapitalgesellschaft bewirkt werden. Für das nationale Steuerrecht tritt somit das Problem der richtigen steuerrechtlichen Qualifizierung dieses Vorgangs bei Gesellschafter und Kapitalgesellschaft auf. Von Interesse ist dabei die Frage, inwieweit der vom BFH²⁾ für das nationale Steuerrecht aufgestellte Grundsatz, Nutzungen, welche der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes nicht zieht und nicht ziehen will, dürfen nicht als gezogen unterstellt werden, auch im Verhältnis zum Ausland Gültigkeit hat. Sind unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungs-

1) Ebenso Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 133 ff.

2) BFH-U. v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.

überlassungen als verdeckte Einlage anzusehen, wenn sich die Kapitalgesellschaft bzw. der Gesellschafter im Ausland befindet?

Die Streitfrage entzündet sich an den Ausführungen des BFH im Urteil vom 8. Nov. 1960 I 131/59 S¹⁾, obiger Grundsatz gelte nicht uneingeschränkt und dürfe nicht zu willkürlichen und schwankenden Gewinnverlagerungen führen. Das BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66²⁾ brachte keine Klärung. Der Senat ließ ausdrücklich die Frage offen, ob eine andere Beurteilung bei Auslandsbeziehungen gerechtfertigt erscheine. Die Finanzverwaltung hat sich im sog. Oasenerlaß³⁾ und dann später in einem einheitlichen Ländererlaß⁴⁾ auf den Standpunkt gestellt, zumindest bei einem zinslosen oder unangemessen niedrig verzinsten Darlehen einer inländischen Kapitalgesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten und dem angemessenen Zins steuerlich als eine Einlage bei der ausländischen Tochtergesellschaft anzusehen, welche die inländische Muttergesellschaft auf ihrem Beteiligungskonto gewinnerhöhend zu aktivieren hätte. Eine solche Beurteilung müßte konsequenterweise für alle nur möglichen Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen, für alle Gesellschafter - also auch natürliche Personen - und für den umgekehrten Fall der Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung an eine inländische Kapitalgesellschaft durch den ausländischen Gesellschafter gelten, da sich ein dieser Betrachtungsweise zugrunde liegender Einlagebegriff nicht auf diesen speziellen Fall beschränken

1) BStBl 1960 III S. 513 ff.

2) BStBl 1971 II S. 408 ff.

3) Erlaß des FinMin Niedersachsen v. 14.6.1965 S 1301 - 99 - 31, gleichlautender Ländererlaß, betr. Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sogenannte Steueroasenländer. In: BStBl 1965 II S. 74 f.

4) Erlaß des FinMin Niedersachsen v. 25.2.1970 - S 2741 - 37 -312, einheitlicher Ländererlaß. In: BB 1970, S. 335.

ließe.

Auch in der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, der Grundsatz des BFH-U. I 131/59 S¹⁾ sei bei Auslandsbeziehungen nicht anwendbar²⁾. Er stehe in engem Zusammenhang mit den Überlegungen zur Doppelbelastung; da sie bei Gesellschaften im Ausland nicht gewährleistet sei, entfalle eine Voraussetzung, die zur Aufstellung des Grundsatzes führte³⁾. Die dadurch entstehende unterschiedliche Bestimmung des Begriffs der verdeckten Einlage, je nachdem ob es sich bei dem Empfänger der Einlage um eine inländische oder ausländische Beteiligungsgesellschaft handelt, wird jedoch als unbefriedigend empfunden⁴⁾. Die Stimmen, welche deshalb die Übernahme des innerstaatlichen Rechtsinstituts der verdeckten Einlage auch im Verhältnis zum Aus-

1) BStBl 1960 III S. 513 ff.

2) Vgl. Mersmann, Wolfgang: a.a.O., S. 164; Schmidt, Oswald: Internationale Steuerfälle bei direkten Steuern. In: Steuer-Warte 1967, S. 65 ff. und S. 87 ff. (S. 90 f.): -Hr-: Unverzinsliche Darlehen an Gesellschaften im Ausland. In: StBp 1967, S. 65 f.; Schröder S., Hoppstädter, Kurt: Verrechnungspreise, Zinsen und Vergütungen für sonstige Finanzierungsleistungen in internationalen Konzernen. In: StBp 1972, S. 25 ff. (S. 28 f.); Rädler/Raupach: a.a.O., S. 611; Bellstedt, Christoph: a.a.O., S. 180; Roer, Hans: Besteuerung der Auslandsbeziehungen, 2. vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1965, S. 45 ff. (später dann aber anders); Seidel, Gernot: a.a.O., S. 89 ff.; Schmidt, Ludwig: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: JbFSt 1970/71, S. 179 ff. (S. 202 f.); Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969, S. 112, FN 88.

3) Vgl. Seidel, Gernot: a.a.O., S. 92.

4) Neubauer, Heinz: Zur Abgrenzung der verdeckten Einlage in ausländische Kapitalgesellschaften von den Betriebsausgaben im Gesellschafterinteresse. In: StBp 1971, S. 250 ff. (S. 251).

land befürworten¹⁾, haben durch das BFH-U. v. 3. Febr. 1971 R 51/66²⁾ zusätzlich Auftrieb bekommen. Der BFH hat die Einlagefähigkeit von einer entsprechenden Vermehrung in der Vermögenssphäre und nicht im Gewinnbereich abhängig gemacht. Nach von Wallis³⁾ kann darum eine unzulässige Umwandlung von Gewinnen der Kapitalgesellschaft nicht um dessentwillen zulässig werden, weil Auslandsbeziehungen im Spiel sind.

1) Vgl. Ossenbrügge, R.: Zinslose Darlehensgewährung einer Kapitalgesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft. In: BB 1970, S. 478; Mast, Horst: Zinslose Darlehensgewährung an Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern. In: BB 1970, S. 1340; Strobl, Jakob: Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit und ohne Doppelbesteuerungsabkommen. Landesbericht zu den "Schriften zum internationalen Steuerrecht" (Hrsg. International Fiscal Association), Band LVI b, Amsterdam 1971, S. 11/6 und S. 11/15 ff.; Reuter, Hans-Peter: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde. Landesbericht zu den "Schriften zum internationalen Steuerrecht" (Hrsg. International Fiscal Association), Band LIV a, Amsterdam 1969, S. 11/5; ders.: Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970, Tz. 538, S. 127 f.; Eichhorn, F.-F.: Die legitime Basisgesellschaft. In: BB 1965, S. 239 ff. (S. 240); Münzner, Herbert, Brezing, Klaus: Die geplanten US-Richtlinien über Verrechnungspreise im Konzern. In: EStZ 1968, S. 31 ff (S. 33); Brezing, Klaus: Einkommensverlagerungen in das Ausland, S. 485; Roer, H.: Zinslose Darlehen an ausländische Gesellschaften. In: IWB Steuerrecht Fach 3, Gruppe 4, S. 81 ff. (S. 88 ff.) (m.E. auf falscher Begründung aufbauend, da er sich auf das RFH-U. v. 18. Nov. 1937 VI 320-324/37, Stuw 1938 II Sp. 154 ff. stützt, das für diesen Fall nicht herangezogen werden kann; es wendet sich lediglich gegen die frühere Rechtsprechung des RFH, Zuwendungen einer Mutter an eine Tochtergesellschaft als vGA an den Gesellschafter anzusehen); wohl auch Vogel, Klaus: a.a.O., S. 201 f.; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 46 zu § 6 KStG, S K 44 (Stand: Febr. 1975).

2) BStBl 1971 II S. 408 ff.

3) von Wallis, Hugo: Grundzüge und Tendenzen der Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung von Gesellschaften. In: StbJb 1973/74, S. 79 ff. (S. 94).

Wird letztere Ansicht akzeptiert, welche - falls die Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Einlage als richtig angesehen wird - zweifelsohne logisch überzeugend ist, könnte das Außensteuergesetz angewendet werden, da dem § 1 AStG nun keine andere Vorschrift vorgehen würde. Es müßte bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassung durch den inländischen Gesellschafter an seine ausländische Kapitalgesellschaft¹⁾ ein Berichtigen der Einkünfte des Gesellschafters erfolgen²⁾. Beim Zuführen von Wirtschaftsgütern hingegeben wären weiterhin die Grundsätze über die verdeckte Einlage anwendbar. Folge wäre die Übernahme der "Vorteils"-Regelung des § 1 AStG, während bei der Übertragung von Vermögensgegenständen ein eventueller Vorteilsausgleich nur im engen Rahmen der von der Rechtsprechung gesetzten Voraussetzungen³⁾ in Frage käme.

Diese Ungereimtheiten werden vermieden, wenn - wie hier - auch Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen Einlagefähigkeit zuerkannt wird. Werden sie als Einlagen auch im innerstaatlichen Steuerrecht angesehen, ist § 1 AStG wegen seiner Subsidiarität nicht mehr anwendbar. Für den Fall der unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassung durch einen ausländischen Gesellschafter in seine inländische Kapitalgesellschaft ist damit alles gesagt. Der Unterschied zwischen angemessenem zu entrichtetem Preis ist bei der Gesellschaft als verdeckte Einlage zu qualifizieren, welche einer steuerlichen Rücklage zuzuführen ist. Insofern vermindert sich also der Gewinn der Kapitalgesellschaft. Im umgekehrten Fall gilt zunächst der Grundsatz, Nut-

1) nur in diesem, nicht im umgekehrten Fall.

2) So auch Runge/Ebling/Baranowski: a.a.O., S. 7; Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen, S. 720; a.A. wohl Vogel, Klaus: a.a.O., S. 203, der den Grundsätzen über die verdeckte Einlage dem § 1 AStG gegenüber den Vorzug geben will.

3) Siehe dazu 3. Abschnitt § 5.

zungen, die der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes nicht zieht und auch nicht ziehen will, dürfen nicht als gezogen unterstellt werden. Beim inländischen Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft hätte die Überlassung der Vermögensgegenstände folglich keine steuerlichen Auswirkungen. Obiger dem deutschen Ertragsteuerrecht immanenter Grundsatz erfährt bei Auslandsbeziehungen keine andere Beurteilung. Die Anwendung dieses Prinzips kann infolgedessen nicht von einer Mehrfachbelastung abhängig sein. Die verdeckte Einlage im Außensteuerrecht ist deshalb wie die verdeckte Einlage im Inland zu beurteilen und zu behandeln.

2. Die Dreieckstheorie im Außensteuerrecht

Die Rechtsprechung¹⁾ geht bei Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften grundsätzlich von einer verdeckten Gewinnausschüttung der vorteilgewährenden Gesellschaft an den gemeinsamen Gesellschafter und einer verdeckten Einlage dieses gemeinsamen Gesellschafters an die begünstigte Gesellschaft aus, wobei im Falle von Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen eine Einlage in der Person der begünstigten Gesellschaft verneint wird. Befinden sich einige der beteiligten juristischen oder natürlichen Personen im Ausland, kann trotzdem an der grundsätzlichen Anwendung der Dreieckskonstruktion kein Zweifel sein.

Diese Ansicht wird vom BFH geteilt, der bei Vorteilszuwendungen inländischer Schwestergesellschaften eine verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft A an die ausländische Muttergesellschaft und eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft B an-

1) Vgl. 3. Abschnitt § 4 C 1.

nimmt¹⁾. Die beschränkt körperschaftsteuerpflichtige ausländische Gesellschaft hat in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 6 KStG, § 49 Abs. 1 Nr.5 i.V.m. § 20 Abs. 2 Nr.1 EStG. Die Einkünfte können nicht mit der Gewährung der verdeckten Einlage verrechnet werden²⁾.

Auch die unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen in- und ausländischer Schwestergesellschaft wird von der Rechtsprechung im Sinne der Dreieckstheorie beurteilt³⁾. Eine besonders interessante Variante stellt das BFH-U. v. 31. Juli 1974 I R 238/72⁴⁾ dar. Die Wertberichtigung einer Darlehensforderung an eine ausländische Schwestergesellschaft⁵⁾ durch die inländische Kapitalgesellschaft wurde als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin angesehen. Es leuchtet unmittelbar ein, daß dann von einer verdeckten Einlage der gemeinsamen Gesellschafterin in ihre ausländische Tochtergesellschaft auszugehen ist. Der BFH führt nun aus: "Würde die Darlehensforderung später gleichwohl realisiert, so läge im Zu-

-
- 1) BFH-U. v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff.; vgl. auch Hessisches FG, U. v. 4. Febr. 1970 IV 1011/65, EFG 1970, S. 300 f.; ebenso Döllerer, Georg: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen. In: ZGR 1974, S. 343 ff. (S. 357 ff.). A.A. Müller, Erhard: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen internationalen Gesellschaften. In: IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 109 ff.
 - 2) Ebenso BFH-U. v. 21. Dez. 1972 I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449 ff.; a.A. Döllerer, Georg: vGA und vE, S. 161.
 - 3) Vgl. BFH-U. v. 1. Febr. 1966 I 121/63, BStBl 1966 III S. 285 ff.; Seidel, Gernot: a.a.O., S. 93 f.
 - 4) BStBl 1975 II S. 48 f.
 - 5) Ob in diesem Fall, bei welchem an einer ausländischen Kapitalgesellschaft der Ehemann der Alleingesellschafterin einer inländischen Gesellschaft beteiligt war, von einem Geschwisterverhältnis überhaupt gesprochen werden kann, erscheint zweifelhaft, wurde vom BFH aber in Anlehnung an Herrmann/Heuer: a.a.O. Anm. 73 zu § 6 KStG, S. K 298⁸¹ (Stand: Okt. 1968) bejaht. Da es aber für unsere Zwecke auf diesen Umstand nicht entscheidend ankommt, wird von einem gemeinsamen Gesellschafter ausgegangen.

fluß der zurückgezahlten Darlehenssumme eine verdeckte Einlage, die das Einkommen der GmbH nicht erhöhen dürfte" ¹⁾). Diese Bemerkung kann nur so ausgelegt werden, daß eine (verdeckte) Kapitalrückzahlung des ausländischen Unternehmens an die Gesellschafterin bei gleichzeitiger Einlage in die inländische Kapitalgesellschaft erfolgt. Die Dreieckstheorie läßt sich also auch umkehren.

Über die Anwendung der Dreieckstheorie bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassung wurde - soweit ersichtlich - noch nicht entschieden. Die Beurteilung hat aber auch bei Auslandsbeziehungen gemäß der oben modifizierten Dreieckstheorie zu erfolgen.

1) BFH-U. v. 31. Juli 1974 I R 238/72, BStBl 1975 II S. 48 f.

4. Abschnitt

Die verdeckte Einlage im Gesellschaftsteuerrecht

§ 1 Abgrenzung der verdeckten Einlage gegenüber den anderen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbeständen

Von Einlagen in Kapitalgesellschaften wird gesprochen, wenn ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft Eigenkapital von außen zuführt. Im 2. Abschnitt¹⁾ wurde dargelegt, daß sich der Begriff der Leistung, wie er im Kapitalverkehrsteuerrecht verwendet wird, durchaus mit dem Begriff der Einlage vereinbaren läßt, auch wenn sich die Vorschrift des § 2 KVStG anders liest.

Die Gesellschaftsteuer erfaßt die gesellschaftliche Bindung von Eigenkapital bei inländischen Kapitalgesellschaften, d.h. die Eigenkapitalzuführung durch die Gesellschafter in all ihren Formen²⁾. Besteuert werden Einlagen, wenn darunter Eigenkapitalzuführungen der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft von außen verstanden werden. Nicht besteuert wird die Eigenkapitalbildung "von innen", die sog. Gewinnthesaurierung durch Zuführen eines Teils des Jahresüberschusses in die Rücklagen. Unter die Einlage fallen auch Leistungen eines Gesellschafters aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung, falls die Gesellschaft die Verpflichtung des Gesellschafters mit eigenen Mitteln abdeckt (§ 2 Abs. 1 Nr.2 S.2 KVStG): es ist von einer Doppelmaßnahme auszugehen; der Ausschüttung des Betrages an den

1) 2. Abschnitt § 2 B

2) Vgl. Brönnner-Kamprad: a.a.O., Anm. 1 zu § 1 KVStG, S. 2; Egly, Hans: Die Gesellschaftsteuer. In: NWB Fach 8a, S. 173 ff. (S. 174) (Zitierweise: Egly, Hans: Gesellschaftsteuer, NWB); ders.: GesSt-Kommentar, Tz 8, S. 68; Kinnebrock: Franz: a.a.O., S. 52; s. auch BFH-U. v. 10. Mai 1972 II R 17/68, BStBl 1972 II S. 629 ff. (S. 630).

Gesellschafter und die Bewirkung der Leistung durch ihn.

Wie im Ertragsteuerrecht können die gesellschaftsteuerpflichtigen Einlagen in offene und verdeckte eingeteilt werden. Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsbesteuerung ergeben sich dadurch nicht. Offene Einlagen sind solche, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung oder auch freiwillig gegeben werden und die - falls sie freiwillig gewährt werden - zu erhöhten Gesellschaftsrechten führen müssen. Der Haupttatbestand des § 2 KVStG, der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 KVStG), ist als offene Einlage anzusehen, da die Leistung des Gesellschafters aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung (z.B. § 54 Abs. 1 AktG) erfolgt. Aus dem gleichen Grund sind die Leistungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 KVStG offene Einlagen. Die freiwilligen Leistungen, bei denen das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 KVStG), sind ebenfalls als offene Einlagen zu qualifizieren.

Verdeckte Einlagen sind freiwillige Eigenkapitalzuführungen von außen durch den Gesellschafter, die lediglich das Gesellschaftsvermögen erhöhen. Ob die in § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG angeführten freiwilligen Leistungen, welche geeignet sein müssen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, unter diese Definition fallen, wird im nächsten Unterabschnitt zu klären sein¹⁾.

Der Sondertatbestand des § 2 Abs. 1 Nr. 5 KVStG, durch den die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungs-

1) Auch der BFH spricht im Zusammenhang mit § 2 KVStG von verdeckten Einlagen; s.U. v. 8. Nov. 1967 II 176/61, BStBl 1968 II S. 213 ff. (S. 215).

mäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in den Geltungsbereich des KVStG der Gesellschaftsteuer unterliegt, wenn die Kapitalgesellschaft durch diese Verlegung zu einer inländischen wird, ist nicht als Einlagevorgang zu beurteilen. Es fehlt an einer Eigenkapitalzuführung. Der Zweck der Regelung liegt in einer Gleichstellung ausländischer mit inländischen Kapitalgesellschaften.

Ein zweiter Sondertatbestand ist in § 2 Abs. 1 Nr.6 KVStG niedergelegt. Der Gesellschaftsteuer unterliegt die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländische Niederlassung, auch wenn sie rechtlich selbständig ist. Das gilt u.a. nicht, wenn die Niederlassung eine inländische Kapitalgesellschaft gemäß § 5 Abs. 3 KVStG ist. Nur in diesem Fall kann auch von einer Einlage in Kapitalgesellschaften gesprochen werden; dann können die Tatbestände des § 2 Abs. 1 Nr.1-4 KVStG erfüllt sein. Ist die inländische Niederlassung rechtlich unselbständig, kann mangels zweier Rechtspersonen eine Einlage in eine Kapitalgesellschaft nicht vorliegen. Ist sie rechtlich selbständig, wird § 2 Abs. 1 Nr.6 S.1 KVStG durch S.2 eingeschränkt. Es werden dann nur Zuführungen in inländische Kapitalgesellschaften erfaßt.

§ 2 Abs. 2 KVStG hat klarstellende Bedeutung. Bei Bestehen eines schriftlichen Ergebnisabführungsvertrages gilt die Übernahme eines Verlustes der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter als Leistung i.S.d.

§ 2 Abs. 1 Nr. 2 KVStG; sie ist als offene Einlage anzusehen. Hat bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages der Gesellschafter auf einen Teil des Jahresüberschusses verzichtet, ist ein Forderungsverzicht nach § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG anzunehmen, falls dieser Teil des Jahresüberschusses nicht in die freien Rücklagen eingestellt wurde und dies bei vernünftiger kauf-

männischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kann also eine verdeckte Einlage vorliegen. Der Leistungsbegriff des Gesellschaftsteuerrechts ist umfassender als der Einlagenbegriff. Es könnte deshalb die Auffassung vertreten werden, Leistungen nach § 2 Abs. 1 Nr.2 und 3 KVStG würden nicht nur Einlagen umfassen. Andererseits aber würden wegen der abschließenden Aufzählung der freiwilligen Leistungen nach § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG nicht alle Einlagen der Gesellschaftsteuer unterworfen. Ist letztere Aussage aufgrund der gesetzlichen Regelung ohne weiteres zu vertreten, besteht gegen erstere Bedenken. Die Gesellschaftsteuer soll die Eigenkapitalzuführungen durch die Gesellschaftsteuer in all ihren Formen erfassen. Diese Zuführungen können nur Einlagen sein. § 2 Abs. 1 Nr.2 und 3 KVStG ist deshalb nur auf solche Leistungen anzuwenden, die Einlagen sind. Eine Ausnahme besteht lediglich bei den Sondertatbeständen des § 2 Abs. 1 Nr.5 und 6 KVStG. Es werden keine Einlagen in Kapitalgesellschaften besteuert. Wie der Name aber bereits sagt, handelt es sich um "Sonder"-tatbestände, folglich braucht in diesen Fällen eine Einlage nicht vorzuliegen. Aus diesem Grund ist auf § 2 Abs. 1 Nr.5 und 6 KVStG nicht weiter einzugehen.

§ 2 Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage

A. Allgemeines

Die Begriffsbestimmung der verdeckten Einlage erfolgte in Anlehnung an § 4 Abs. 1 S.3 EStG. Verdeckte Einlagen sind definiert als durch den Gesellschafter vorgenommene Eigenkapitalzuführungen von außen, welche das Gesellschaftsvermögen erhöhen, ohne zur Gewährung von Gesellschaftsrechten oder zu erhöhten Gesellschafts-

rechten zu führen. Diese Definition ist mit dem in § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG niedergelegten Nebentatbestand vergleichbar. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Voraussetzung ist, daß die Leistung geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Die Aufzählung ist abschließend. Die Zuführung von Eigenkapital wird bei diesen freiwilligen Leistungen auf die unter a-d genannten Steuertatbestände eingeschränkt. Ob sich dadurch eine echte Eingrenzung der Steuerpflicht ergibt, ist eine noch zu erörternde Frage.

Insgesamt gesehen weicht der Begriff der verdeckten Einlage nicht allzu weit von der in § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG gegebenen Umschreibung ab. Insbesondere stimmen die Tatbestandsmerkmale im wesentlichen überein. Zur Begründung freiwilliger Leistungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG sind bei der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuerrecht folgende Voraussetzungen notwendig:

1. Objektive Tatbestandsmerkmale

- Gesellschaftereigenschaft
- Zuführen von Eigenkapital
- Erhöhung des Gesellschaftsvermögens
- Außenfinanzierung

2. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal:

Freiwilligkeit der Leistung

Es kann deshalb auch im Gesellschaftsteuerrecht von verdeckten Einlagen gesprochen werden.

B. Objektive Tatbestandsmerkmale

1. Gesellschaftereigenschaft

Nach § 6 Abs. 2 KVStG gelten als Gesellschafter Personen, denen die in § 6 Abs. 1 KVStG bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen. Als Gesellschaftsrechte gelten Aktien, Kuxe und sonstige Anteile, Genußrechte und Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren. Das Gesetz "nimmt im Interesse einer straffen und kanppen Textformulierung¹⁾ eine Unlogik in Kauf, da z.B. Aktien nicht nur als Gesellschaftsrecht gelten, es rechtlich tatsächlich aber auch sind. Die Fiktion beruht auf der Umschreibung der Kapitalgesellschaften in § 5 KVStG. Bestimmte Personenvereinigungen, Gesellschaften und juristische Personen gelten als Kapitalgesellschaften (§ 3 Abs. 2 KVStG). Folglich müssen deren Anteilsrecht als Gesellschaftsrechte und ihre Anteilseigner als Gesellschafter angesehen werden.

Auf die Höhe der Beteiligung kommt es nicht an²⁾. Der prozentuale Umfang einer Beteiligung braucht nicht so hoch sein, daß eine Einflußnahme auf die Kapitalgesellschaft möglich ist. Die Frage nach dem Vorliegen einer freiwilligen Leistung i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG wird jedoch nicht völlig unabhängig von der Beteiligungshöhe sein. Die Freiwilligkeit einer Leistung grenzt diese nicht nur von den Leistungen ab, die auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung oder auf gesetzlicher Verpflichtung

1) Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 138

2) Ebenso Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 335, S. 189; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 215; Wunder, Erich: Die Begriffe Kapitalgesellschaft, Gesellschaftsrecht und Gesellschafter. In: RWP-Bla-tei 14 Steuer-R D Kapitalverkehrsteuer I 2; BFH-U. v. 6. Mai 1964 II 201/60 U, BStBl 1964 III S. 385 ff.

tung beruhen. Sie bringt gleichzeitig in gewisser Weise ein subjektives Element in die Betrachtung ein. Ihm ist beim Tatbestandsmerkmal der Freiwilligkeit der Leistung weiter nachzugehen.

Freiwillige Leistungen durch Personen, die nicht Gesellschafter sind, sind begrifflich nicht möglich. Inwieweit eine Zurechnung nach § 11 Nr. 2 und 3 StAnpG¹⁾ erfolgen kann, ist wegen der im Kapitalverkehrsteuerrecht vorherrschenden bürgerlich-rechtlichen Betrachtungsweise umstritten²⁾.

Mit Kinnebrock³⁾ ist die Anwendung dieser Vorschriften zu bejahen, wenn eine rein formalrechtliche Beurteilung zu steuerlichen Ungerechtfertigkeiten führt. Diese Aussage gilt für eine Zurechnung i. S.v. § 11 Nr. 2 und 3 StAnpG, nicht aber für Angehörige nach § 10 StAnpG⁴⁾. Ein Dreiecksverhältnis Gesellschafter-ihm nahestehende Person-Kapitalgesellschaft kann kapitalverkehrsteuerlich nur im Rahmen des § 4 KVStG angenommen werden. Danach wird die Gesellschaftsteuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, daß Leistungen nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigung-

1) Nr. 2: Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

Nr. 3: Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

2) Für eine Zurechnung BFH-U. v. 26. Mai 1970 II 29/65, BStBl 1970 II S. 759 ff.; Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 337, S. 189 f.; ders. Gesellschaftsteuer, NWB S. 215; wohl auch Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 142 ff. Dagegen Brönner-Kamrad: a.a.O., Anm. 14 zu § 6 KVStG, S. 81; Borutta, Ernst Paul, Schadeck, Oskar: Kapitalverkehrsteuer, 2. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1964, S. 120.

3) a.a.O., S. 142 ff.

4) Im Ergebnis auch BFH-U. v. 22. Nov. 1962 II 19/58 S, BStBl 1963 III S. 64 ff.

gen, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

2. Zuführen von Eigenkapital

Das Zuführen von Eigenkapital ist auf die in § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG angeführten Tatbestände beschränkt. Entgegen Brönner-Kamprad¹⁾ ist der Begriff des Zuschusses für Zwecke des Gesellschaftsteuerrechts eng, d.h. nur im Sinne von Geldleistungen auszulegen²⁾. Die 1959 erfolgte Neufassung des § 2 Nr.4 (jetzt § 2 Abs. 1 Nr.4) KVStG, welche eine abschließende Aufzählung der freiwilligen Leistungen, die geeignet sein müssen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wäre sonst überflüssig gewesen. Außerdem wäre der Katalog der im § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchst. c-d KVStG genannten Tatbestände unnötig, würden sie doch alle unter den erweiterten Zuschußbegriff fallen.

Aufgrund § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchstaben c und d KVStG unterliegt auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Gegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung der Gesellschaftsteuer³⁾. Damit ist für die Gesellschaftsteuer diese Frage im Sinne der gesellschaftsrechtlichen Einlagen gelöst.

1) a.a.O., Anm. 44 zu § 2 KVStG, S. 40 ff.

2) Ebenso Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 129, S. 113; ders. Gesellschaftsteuer, NWB, S. 191 f.; Boruttau-Schadeck: a.a.O., S. 91 f.; Wunder, Erich: Steuerpflichtige Tatbestände, Rechtserwerb, Gesellschafterleistungen, Rechtsveräußerungen und Kapitalzuführung. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Kapitalverkehrsteuer I 3; (Zitierweise: Wunder, Erich: Steuerpflichtige Tatbestände...); Rose, Gerd: Betrieb und Steuer. Zweites Buch. Die Verkehrsteuern, Wiesbaden 1970, S. 29.

3) Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 50-53 zu § 2 KVStG, S. 48 ff. und Anm. 44 zu § 2 KVStG, S. 40 ff. ordnen die Gebrauchsüberlassung aufgrund einer umfassenden Definition des Zuschusses diesem zu.

Nach überwiegender Meinung kann im Gesellschaftsrecht die Gebrauchsüberlassung oder Nutzung Gegenstand einer Sacheinlage sein¹⁾. § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG bestimmt, daß sie als Kapitalzuführung, als Einlage, anzusehen ist.

Zweifel besteht noch bei der unentgeltlichen Dienstleistung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer. Sie wurde früher als freiwillige Leistung zur Kapitalverkehrsteuer herangezogen, da sie als Vermögenseinlage, welche einen in Geld bestimmbaren Wert hat, angesehen wurde²⁾. Nach der Aufnahme des Tatbestandskatalogs in § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG unterliegt sie nur noch dann der Steuer, wenn ein Forderungsverzicht vorliegt³⁾. Im Rahmen des § 2 Abs. 1 Nr.2 und 3 KVStG könnte sie allerdings nach herrschender Meinung⁴⁾ zur Gesellschaftsteuerpflicht führen. Aber auch hier ist eine Eigenkapitalbildung in Anlehnung an das Handelsrecht⁵⁾ zu verneinen.

3. Erhöhung des Gesellschaftsvermögens

Von einer verdeckten Einlage im Sinne einer Eigenkapitalzuführung ist auszugehen, wenn sie lediglich

1) Vgl. S. 89.

2) BFH-Urteile v. 1. April 1953 II 256/52 U, BStBl 1953 III S. 145 und v. 8. Mai 1963 II 92/61, StRK KapVStG § 2 R. 48.

3) Ebenso Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 117, S. 109 u. Tz 151, S. 119; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 190 und 194; Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 70; Wunder, Erich: Steuerpflichtige Tatbestände ..., S. 48, oAdv: Anmerkung zum BFH-U. v. 8. Mai 1963 II 92/61. In: HFR 1963, S. 433; a.A. Brönner-Kamprad: a. a.O., Anm. 45 zu § 2 KVStG, S. 42 aufgrund des erweiterten Zuschußbegriffs; wohl auch Clotten, Manfred: a.a.O., S. 126 und Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 159.

4) Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 70, S. 90; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 183.

5) Vgl. S. 89.

zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führt. Die Voraussetzung des § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG, daß die Leistung geeignet sein muß, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist dahingehend zu überprüfen, ob sie mit dem Tatbestandsmerkmal Erhöhung des Gesellschaftsvermögens übereinstimmt. Nur dann kann im Zusammenhang mit § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG von verdeckten Einlagen gesprochen werden.

Zunächst grenzt diese Voraussetzung die freiwillige Leistung des § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG von den freiwilligen Leistungen nach § 2 Abs. 1 Nr.3 KVStG ab, oder anders ausgedrückt, die verdeckten Einlagen im Gesellschaftsteuerrecht von den offenen Einlagen. Andererseits sollen dadurch die geschäftlichen Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, bei denen sie sich als Geschäftspartner gegenüberstehen, weshalb den Leistungen adäquate Gegenleistungen entsprechen, bei der Gesellschaftsteuer außer Betracht bleiben. Ohne diese Voraussetzung würden nach dem Wortlaut der Vorschrift alle Leistungen des Gesellschafters erfaßt.

Nach Ritter¹⁾ ist der Unterschied zwischen einer Leistung, die tatsächlich erhöht und einer, die geeignet ist, zu erhöhen, theoretischer Natur. Bei jeder freiwilligen Leistung fehle eine Gegenleistung der Gesellschafter, weshalb praktisch die Geeignetheit zu erhöhen gleich der tatsächlichen Erhöhung sei. So betrachtet wäre diese Voraussetzung das Spiegelbild zur Erhöhung des Gesellschaftsvermögens; § 2 Abs. 1 Nr.4 S.2 KVStG betrachtet die Werterhö-

1) Ritter, Hans Georg: Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin 1939, Anm. 53 zu § 2 KVStG, S. 36.

hung aus der Sicht des Gesellschafters, das Tatbestandsmerkmal "Erhöhung des Gesellschaftsvermögens" aus der Sicht der Kapitalgesellschaft. Die mit der Gesellschaftsteuer bezweckte Besteuerung der Eigenkapitalbildung bei Kapitalgesellschaften erfordert eine durch die Leistung erfolgte wirtschaftliche Stärkung der Gesellschaft. Gerade das bloße Eignen der Leistung zu dieser Stärkung ermöglicht ein Anwenden des für das Vorliegen einer verdeckten Einlage erforderlichen Tatbestandsmerkmals einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens. Erst jetzt kann mit Recht gesagt werden, freiwillige Leistungen i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG sind verdeckte Einlagen.

4. Außenfinanzierung

Die Gesellschaftsteuer besteuert die Eigenkapitalzuführung durch die Gesellschafter, lastet also nicht auf den Erträgen der Kapitalgesellschaft. Damit ist auch das Tatbestandsmerkmal der Außenfinanzierung, das bei einer Einlage vorliegen muß, erfüllt. Im Zusammenhang mit der offenen Einlage kann diese Voraussetzung durchaus problematisch sein, etwa bei der Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung offener Rücklagen. Dieser Vorgang ist nach § 7 Abs. 3 Nr.2 Buchstabe a KVStG von der Besteuerung ausgenommen.

C. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal: Freiwilligkeit der Leistung

Gesellschaftsteuerlich werden Einlagen in Kapitalgesellschaften freiwillig gewährt, wenn zu der Leistung weder eine gesellschaftsrechtliche noch eine unmittelbar aus dem Gesetz entspringende Verpflichtung besteht. Die Abgrenzung der verdeckten Einlage gemäß § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG von den offenen Einlagen nach § 2 Abs. 1 Nr.1 und 2 KVStG bereitet demnach keine Schwierigkeiten. Problematischer ist die Trennung der freiwilligen Leistungen, die nicht zu erhöhten Gesellschaftsrechten führen, von den allgemeinen geschäftlichen Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Geschäftspartner.

In der Literatur zum Kapitalverkehrsteuerrecht wurde dieser Frage bisher wenig Beachtung geschenkt. Das Problem klingt an, wenn gefordert wird, der Gesellschafter müsse seine Leistung in dieser seiner Eigenschaft erbringen, sie müsse Ausfluß seiner Gesellschaftereigenschaft sein¹⁾. Die Leistung eines Doppelgesellschafters i.S.v. § 4 KVStG müsse durch die Stellung als Mitglied oder Gesellschafter der leistenden Personengesellschaft veranlaßt oder bedingt sein²⁾. Von hier aus ist es nur ein kleiner Schritt zur Aussage, die freiwillige Leistung müsse ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben³⁾.

1) Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 92, S. 91; Tz 106, S. 106; Tz 341a, S. 190; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 183.

2) BFH-U. v. 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl 1969 II S. 550 ff.; Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 12, S. 70 f., Tz 232, S. 145; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 175 und 201; Wunder, Erich: Die Begriffe Kapitalgesellschaft, Gesellschaftsrecht und Gesellschaft, a.a.O., S. 779.

3) A.A., aber widersprüchlich BFH-U. v. 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl 1969 II S. 550 ff. (S. 552 linke Spalte unten).

Leistungen eines Gesellschafters sind insoweit freiwillig, als sie weder einer gesellschaftlichen noch einer gesetzlichen Verpflichtung noch dem allgemeinen Geschäftsverkehr entspringen. Einen Maßstab für die Abgrenzung der freiwilligen Leistungen von den Leistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr zu finden, ist schwierig. Allgemein wird auf einen "gesellschaftsfremden Dritten"¹⁾, auf das "handelsübliche Entgelt"²⁾ oder auf den "allgemeinen Geschäftsverkehr unter Kaufleuten"³⁾ abgestellt. Ein gesicherter Maßstab ist auch hier die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gemäß § 347 HGB. Das zum Körperschaftsteuerrecht ergangene BFH-Urteil I R 168/72⁴⁾ ist bezüglich der Prüfung, ob die Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft im Rahmen des geschäftlichen Handelns eines ordentlichen Kaufmanns liegt, auch im Kapitalverkehrsteuerrecht anwendbar. Diese Betrachtungsweise kann mit Döllner⁵⁾ die objektiv-subjektive Methode genannt werden. Sie muß ebenso im Gesellschaftsrecht Gültigkeit haben.

§ 3 Bewertung der verdeckten Einlage

Der Bewertungsmaßstab für die hier verdeckte Einlage genannten freiwilligen Leistungen der Gesellschafter, welche geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, gibt das KVStG in § 8 Nr. 2 selbst: die

1) Egly, Hans: Gesellschaftsteuer, NWB., S. 195; ders.: GesSt-Kommentar, Tz 159, S. 122; Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 50 zu § 2 KVStG, S. 48.

2) Kinnbrock, Franz: a.a.O., S. 75 f.; Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 52 zu § 2 KVStG, S. 49; BFH-U. v. 14. März 1967 II 40/62, BStBl 1967 III S. 423 ff.

3) Wunder, Erich: Steuerpflichtige Tatbestände ..., S. 47.

4) v. 14. Aug. 1974, BStBl 1975 II S. 123 f. Vgl. auch 3. Abschnitt § 2 C.

5) Döllner, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1248.

Gesellschaftsteuer wird bei Leistungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 KVStG) vom Wert der Leistung berechnet. Nach absolut herrschender Auffassung¹⁾ ist damit der gemeine Wert im Sinne des § 9 Abs. 2 BewG gemeint. Er ist durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Alle Umstände, die den Preis beeinflussen, sind zu berücksichtigen. Zum gleichen Ergebnis kommen wir über die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage. In der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nach § 347 HGB wurde ein Maßstab gefunden, an dem die Freiwilligkeit der Leistung zu messen ist. Seine Entsprechung findet er in der Begriffsbestimmung des gemeinen Wertes.

§ 4 Verdeckte Einlagen im Konzernsteuerrecht

A. Der Konzern im Gesellschaftsteuerrecht

Dem Kapitalverkehrsteuerrecht ist der Konzernbegriff unbekannt. Der Gesellschaftsteuer unterliegen nach § 2 KVStG bestimmte Tatbestände, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Es widerspräche geradezu dem Zweck des KVStG, würden Leistungen aufgrund eines Konzernzusammenhanges von der Besteuerung ausgenommen. Kapitalgesellschaften müssen ihre rechtliche Selbständigkeit gegen sich gelten und sich wie unabhängige Unternehmen behandeln lassen. Im Gegensatz zum Umsatz-, Gewerbe- und Körperschaftsteuerrecht kennt das Kapitalverkehrsteuerrecht keine Organschaftstheorie. Sie wür-

1) Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 438, S. 230; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 230; Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 162; Brönnner-Kamprad: a.a.O., Anm. 11 zu § 8 KVStG, S. 99; Boruttau-Schadeck: a.a.O., S. 137; BFH-U. v. 22. Mai 1963 II 91/61 U, BStBl 1963 III S. 369 f.; Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 159.

de sich auch nicht mit der von RFH¹⁾ und BFH²⁾ aufgestellten "Zweckwillenstheorie" vereinbaren lassen, derzufolge die vom Organträger abhängige Tochtergesellschaft zwar einen von ihr abgeleiteten, aber eigenen Willen und Zweck hat. Der BFH hat diese Theorie im U. v. 14. März 1967³⁾ "eingeschränkt", im Grunde erfolgte lediglich eine exaktere Abgrenzung zwischen gesellschaftlicher und betrieblicher Veranlassung.

B. Der innerkonzernliche Leistungsaustausch

Die kapitalmäßige Verflechtung zwischen den einzelnen Konzernunternehmen kann zu einem vielfältigen innerkonzernlichen Leistungsaustausch, d.h. sowohl zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft als auch zwischen Schwesterunternehmen führen. Auch gesellschaftsteuerlich hat die steuerrechtliche Selbständigkeit aufgrund der "Einschränkung" der Zweckwillenstheorie jetzt die grundsätzliche Anerkennung schuldrechtlicher Verträge zur Folge. Vorgänge gesellschaftlicher Art unterliegen aber der Gesellschaftsteuer, soweit sie in dem Katalog der steuerpflichtigen Tatbestände nach § 2 KVStG eingeordnet werden können. Wegen der im Kapitalverkehrsteuerrecht im Vordergrund stehenden bürgerlich-rechtlichen Betrachtungsweise kann eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung nur vorliegen, wenn die leistende Person Gesellschafter i.S.d. § 6 Abs. 2 KVStG ist. Von diesem Grundsatz gibt es eine Ausnahme: § 4 KVStG. Dieses Problem und die Frage, ob das Vorliegen einer Organschaft mit

1) Vgl. insbes. RFH-Urteile v. 10. Febr. 1931 II A 635/30, RFHE Bd. 28, S 81 ff.; v. 26. Okt. 1932 II A 666/31, RStB1 1933, S. 60 ff.

2) Vgl. BFH-Urteile v. 24. April 1953 II 269/52 U, BStB1 1953 III S. 173 f.; v. 10. Juni 1964 II 17/60 U, BStB1 1964 III S. 410 f. Zur Zweckwillenstheorie vgl. auch Egly, Hans: GesSt-Kommen-tar, Tz 84 ff., S. 96 ff.

3) II 40/62, BStB1 1967 III S. 423 ff.

Ergebnisabführungsvertrag Auswirkungen auf die Gesellschaftsteuerpflicht haben kann, sollen näher betrachtet werden.

C. Leistungsüberschüsse zwischen Schwestergesellschaften

Nach § 4 KVStG wird die Gesellschaftsteuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, daß Leistungen nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind. Die Vorschrift soll dem Zweck dienen, Steuerumgehungen zu verhindern. Ob sie dafür eine adäquate Lösung darstellt, wird von Schick¹⁾ bezweifelt. Ihr Wortlaut hinterlasse Unklarheiten, die so gravierend seien, daß auch die Rechtsprechung Schwierigkeiten habe, klare Auslegungsprinzipien zu ermitteln. Damit wird auf die alte Frage angespielt, welchen Umfang eine Beteiligung des "Doppelgesellschafters" haben müsse, um die Steuerpflicht auszulösen. Die Kritik ist unbegründet. Das Problem nach der Höhe der Beteiligung stellt sich nicht nur im Zusammenhang mit der Personenvereinigung nach § 4 KVStG, sondern auch bei den freiwilligen Leistungen des § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG. Primär kommt es auf die Beteiligungshöhe nicht an. Entscheidend ist, ob die Leistung des Gesellschafters nach § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG bzw. der Personenvereinigung nach § 4 KVStG ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis zwischen Gesellschaft und begünstigter Kapitalgesellschaft hat. Das ist eine rein subjektive Komponente, welche allerdings an einem objektiven Kriterium, der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, zu messen ist. Wie zuzugeben ist, wird eine gewisse Wechselwirkung zwischen der Interessenlage des Gesellschafters und der Höhe der Beteiligung an der Personenvereinigung

1) Schick, Walter: Anmerkung zum BFH-Urteil II 110/62 v. 28.11.1967, StRK KapVerkStG § 4 R. 13.

festzustellen sein. Je größer die Beteiligung, desto eher wird es dem Anteilseigner ermöglicht, sein gesellschaftliches Interesse an der Kapitalgesellschaft durchzusetzen. Grundsätzlich geht die Interessenlage vor. Es ist zunächst die Frage zu stellen, will bzw. wollte der Gesellschafter seiner Gesellschaft eine Leistung aus gesellschaftlichen Gründen zukommen lassen. Zweit-rangig ist das Problem, inwieweit er sich als Mitglied oder Gesellschafter der Personenvereinigung mit seiner Absicht durchsetzen kann bzw. konnte. Bei einer maßgeblichen Beteiligung oder Beherrschung wird ihm das leichter möglich sein, als wenn er nur geringfügig beteiligt ist¹⁾.

In der Kommentarliteratur sind diese beiden Punkte nicht immer exakt voneinander getrennt worden. Einerseits wird ausschließlich auf die Höhe der Beteiligung an der Personenvereinigung abgestellt²⁾, andererseits auf die Interessenlage verwiesen³⁾. Aber nur unter Berücksichtigung obiger Aussagen ist zu sachgerechten Ergebnissen zu kommen.

Das Zurechnen von Leistungen darf in § 4 KVStG nicht weiter gehen, als es durch den Wortlaut der Norm gedeckt ist. Die Vorschrift ist Ausdruck wirtschaftlicher Be-

1) Ähnlich aber das Verhältnis der beiden Voraussetzungen nicht so betonend Boruttau-Schadeck: a.a.O., S. 119; wohl auch Egly, Hnas: GesSt-Kommentar, Tz 228 und 230, S. 142 f.

2) Vgl. Kluckhohn, Wilhelm: Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin 1935, Anm. 2 zu § 4 KVStG, S. 73: "..., wenn er also in maßgebender Weise an der leistenden Gesellschaft beteiligt ist ...". Ritter, Hans Georg: a.a.O., Anm. 3 zu § 4 KVStG, S. 53: "..., wenn der Gesellschafter an der Personenvereinigung maßgeblich beteiligt ist."
Auf eine maßgebliche Beteiligung stellt auch Boruttau (Gesellschaftsteuer und Körperschaftsteuer - Zusammenarbeit zwischen Kapitalverkehrsteueramt und Körperschaftsteueramt. In: DStZ 1936, S. 91 ff., S. 97) ab.

3) Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 108

trachtungsweise¹⁾, welche im Recht der Verkehrsteuern einen geringen Raum einnimmt. In § 4 KVStG ist bestimmt, inwieweit diese Betrachtungsweise im Kapitalverkehrsteuerrecht für die Zurechnung von Leistungen, welche durch dem Gesellschafter nahestehende Personen erfolgen, Gültigkeit hat. Eine eventuelle Anwendung des § 6 StAnpG, falls ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt, wird dadurch nicht ausgeschlossen. Grundsätzlich ist jedoch ein Ausweiten des § 4 KVStG auf natürliche Personen oder auf die Unternehmen eines Konzernkreises nicht möglich. Der BFH hat im Urteil vom 22. Nov. 1962²⁾ die bis dahin von ihm³⁾ vertretene Lehre vom sog. organischen Machtkreis aufgegeben. Die Anwendung dieser Vorschrift auf Fälle, in denen sich hinter den der Form nach Beteiligten wirtschaftlich andere Rechtspersonen verbergen, die sowohl an der begünstigten als auch an der gewährenden Gesellschaft beteiligt sind, wurde abgelehnt.

§ 4 KVStG enthält keine Fiktion⁴⁾. Das ergibt sich schon aus dem Wortlaut: die Steuerpflicht wird lediglich nicht ausgeschlossen. Es handelt sich um einen sachentsprechenden Ausdruck dafür, daß schuldrechtliche Beziehungen zwischen zwei Gesellschaften durch gesellschaftliche Verbindungen zwischen ihnen und ihren Gesellschaftern veranlaßt sein können. § 4 enthält einen Hinweis des Gesetzgebers insofern, als durch die enge Fassung der Vorschrift kundgetan wird, wann in diesem Verkehrsteuergesetz die bürgerlich-rechtlichen Beziehungen unbe-

-
- 1) Ebenso BFH-U. v. 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl 1969 II S. 550 ff. (S. 552).
 - 2) II 19/58 S., BStBl 1963 III S. 64 ff.
 - 3) BFH-U. v. 28. Jan. 1953 II 259/52 U, BStBl 1953 III S. 80 f. Vgl. auch Veiel, Otto: Das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München und Berlin 1936, Erläuterungen zu § 4, S. 93 ff.
 - 4) So aber das Schleswig-Holsteinische FG, U. v. 5. März 1970 III 55/66, EFG 1970, S. 415 f.; Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 230, S. 143; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 201.

achtet gelassen werden dürfen. § 4 ist aus diesem Grund eng auszulegen¹⁾, er hat einschränkende Wirkung. Würde es ihn nicht geben, müßte bei jeder freiwilligen Leistung durch den Gesellschafter nahestehende Personen die gesellschaftliche Veranlassung geprüft werden; es könnte demnach Kapitalverkehrsteuerverpflichtung gegeben sein. Die Vorschrift schränkt diese Betrachtungsweise auf Personenvereinigungen ein, an denen der Gesellschafter als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist. Ursächlich für die Leistung muß in diesem Fall immer das Gesellschaftsverhältnis zwischen Doppelgesellschafter und begünstigter Kapitalgesellschaft sein. Das steuerlich relevante Dreiecksverhältnis Gesellschafter-nahestehende Person-Kapitalgesellschaft ist gesellschaftsteuerlich auf die Kombination Gesellschafter-Personenvereinigung, an der er beteiligt ist-Kapitalgesellschaft eingeschränkt.

D. Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag

1. Gesellschaftsteuerliche Auswirkungen

In seiner früheren Rechtsprechung²⁾ hat der BFH bei Vorliegen einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag die Gesellschaftsteuerpflicht einer freiwilligen Leistung der Organmutter an die -tochter verneint, weil sie durch die Ergebnisübernahme wieder ausgeglichen werde.

1) Ebenso BFH-U. v. 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl 1969 II S. 550 ff. (S. 551).

2) BFH-U. v. 8. Nov. 1967 II 87/61, BStBl 1968 II S. 38 ff. Mit anderer Begründung aber gleichem Ergebnis auch BFH-U. v. 4. März 1964 II 3/62, HFR 1964, S. 293 f. und v. 21. Dez. 1962 II 292/59, HFR 1963, S. 256 ff. Vgl. auch Voss, Achim: Anmerkung zum BFH-Urteil II 87/61 v. 8.11.1967. In: StRK KapVerkStG § 2, R. 71.

In 3 Urteilen vom 12. April 1972¹⁾ wurde diese Beurteilung aufgegeben. Der Ergebnisabführungsvertrag sei nicht auf einen Ausgleich zwischen Ergebnisübernahme und freiwilliger Leistung des Gesellschafters ausgerichtet. Die Eignung von Leistungen, den Wert der Gesellschaftsrechte an der Tochtergesellschaft zu erhöhen, werde durch einen abgeschlossenen Ergebnisübernahmevertrag nicht beeinträchtigt. Diese Beweisführung korrespondiert mit der beim Tatbestandsmerkmal "Erhöhung des Gesellschaftsvermögens" vertretenen Auffassung. Die Voraussetzung ist auch bei Vorliegen eines solchen Vertrages erfüllt. Ob die Leistung später durch eine Gewinnabführung wieder an die Muttergesellschaft abfließt, kann nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein. Irgendwann wird jede Leistung des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft zu ihm zurückkommen, sei es im Wege einer (handelsrechtlichen) Gewinnausschüttung oder einer (handelsrechtlichen) Kapitalrückzahlung. Die gesellschaftsteuerlichen Auswirkungen verdeckter Einlagen sind demnach unabhängig vom Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages zu beurteilen.

Im übrigen wird diese Beurteilung durch den neu eingefügten § 2 Abs. 2 Nr.2 KVStG bestätigt. Im Umkehrschluß ist der Verzicht des Gesellschafters auf einen Teil des Jahresüberschusses bei Vorliegen eines Ergebnisübernahmevertrages als freiwillige Leistung i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchstabe b KVStG anzusehen, falls dieser Teil

1) II 37/63, BStBl 1972 II S. 714 ff.; II 28/63, BStBl 1972 II S. 716 f. u. II 34/63, BStBl 1972 II S. 717 ff. Bestätigt durch BFH-U. v. 5. Febr. 1975 II R 202/72, BStBl 1975 II S. 415 ff. Kritisch dazu Schadeck, Oskar: Ergebnisabführung und Gesellschaftsteuerrecht. In: BB 1972, S. 1134 ff.; Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 43, S. 40.
Zustimmend Sigloch, Heinrich: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12. April 1972 II 34/63. In: DStZ A 1972, S. 390 f.; Heise, Horst: Ergebnisabführungsvertrag und Gesellschaftsteuerrecht. In: BB 1973, S. 283 ff.; wohl auch Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 127, S. 112 f.; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 191.

nicht in die freie Rücklage eingestellt wird. Dasselbe gilt auch, wenn dieser Teil zwar in die freie Rücklage eingestellt wird, dies aber bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht wirtschaftlich begründet ist. Freiwillige Leistungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG werden also vom Gesetzgeber auch bei Vorliegen eines schriftlichen Ergebnisabführungsvertrages für möglich erachtet. Es ist deshalb unwichtig, ob sie durch Zuschüsse, Forderungsverzicht etc. erfolgen.

2. Verlustübernahme als verdeckte Einlage

Liegt ein Ergebnisübernahmevertrag zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft vor, ist das Problem der Verlustübernahme für das Gesellschaftsteuerrecht gelöst. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 KVStG gilt in diesem Fall die Übernahme des Verlustes durch den Gesellschafter als Leistung, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 KVStG). Sie ist als offene Einlage zu betrachten. Bei dem aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages übernommenen Verlust stellt sich die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Einlage nicht.

Als verdeckte Einlage kommt nur die nicht auf einem Ergebnisübernahmevertrag beruhende Verlustübernahme oder die Übernahme der sog. vororganschaftlichen Verluste durch den Gesellschafter in Betracht. Sie sind als Zuschüsse gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a KVStG anzusehen¹⁾.

1) BFH-U. v. 25. Mai 1971 II R 38/70, BStBl 1971 II S. 786 f.; Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 132, S. 114; Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 46 zu § 2 KVStG, S. 44.

3. Organschaft mit Ergebnisübernahmevertrag und § 4 KVStG

Hat eine Muttergesellschaft mit zwei Tochtergesellschaften jeweils Ergebnisübernahmeverträge abgeschlossen, so können trotzdem über § 4 KVStG Leistungen zwischen beiden Schwestergesellschaften bei der begünstigten Gesellschaft Kapitalverkehrsteuerpflicht auslösen, falls die Voraussetzungen des § 2 KVStG erfüllt sind. Das Vorliegen einer Organschaft mit Ergebnisübernahmevertrag führt zu keiner anderen Beurteilung.

§ 5 Gesellschaftsteuerliche verdeckte Einlage im Außensteuerrecht

Verdeckte Einlagen inländischer Gesellschafter in ausländische Kapitalgesellschaften haben auf die inländische Kapitalverkehrsteuerpflicht keine Auswirkungen¹⁾. Steuerpflichtig sind nur Leistungen an inländische Kapitalgesellschaften. Sie können durch in- oder ausländische Gesellschafter erfolgen. Da es sich bei den Sondertatbeständen des § 2 Abs. 1 Nr. 5 und 6 KVStG nicht um Einlagen im Sinne der gegebenen Definition handelt, sollen sie auch bei der Betrachtung gesellschaftlicher Beziehungen zwischen ausländischem Gesellschafter und inländischer Kapitalgesellschaft außer Betracht bleiben.

Gemäß § 5 Abs. 3 KVStG gelten Kapitalgesellschaften als inländische, wenn

1. der Ort ihrer Geschäftsleitung sich im Inland befindet oder
2. sie ihren satzungsmäßigen Sitz im Inland haben, der Ort ihrer Geschäftsleitung sich nicht in einem Mit-

1) Ebenso Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 159.

gliedsstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft befindet.

Demgemäß sind ausländische Kapitalgesellschaften all jene, welche nicht als inländische gelten (§ 5 Abs. 4 KVStG).

Für die Gesellschaftsteuer sind Nationalität, Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung des Gesellschafters uninteressant. Besteuert wird die Eigenkapitalbildung bei der inländischen Kapitalgesellschaft, sie ist deshalb auch Steuerschuldnerin (§ 10 KVStG). Der Gesellschafter wird vom Kapitalverkehrsteuerrecht nur insoweit wahrgenommen, als seine Leistung die Gesellschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft auslösen kann¹⁾. Verdeckte Einlagen müssen geeignet sein, den Wert seiner Gesellschaftsrechte an der Gesellschaft zu erhöhen. Formal wird dadurch auf den Blickwinkel des Gesellschafters abgestellt. Entscheiden ist jedoch, ob sich das Gesellschaftsvermögen der inländischen Kapitalgesellschaft erhöht hat.

§ 4 KVStG ist auch dann anzuwenden, wenn sich die Personenvereinigung, an welcher der Gesellschafter als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist, im Ausland befindet. Nur die begünstigte Gesellschaft muß eine inländische sein.

1) Zur Haftung des Gesellschafters siehe § 10 Abs. 2 KVStG

5. Abschnitt

Beziehungen zwischen verdeckter Einlage im Körperschaftsteuer- und im Gesellschaftsteuerrecht

§ 1 Beziehungen zwischen Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer - allgemein -

A. Die "Zweifachbesteuerung" in Literatur und Rechtsprechung

Wird bei einer Unterteilung der Steuern auf den Gegenstand der Besteuerung abgestellt, gehören Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer zur Gruppe der Subjektsteuern, auch Personensteuern genannt¹⁾. Sie werden unterteilt in Besitz-, Verkehr- und Verbrauchsteuern sowie Zölle. Ist die Besitzsteuer der Oberbegriff für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, stellt die Körperschaftsteuer eine Steuer vom Einkommen dar; sie ist die Einkommensteuer der nichtnatürlichen Person. Sie bemißt sich nach dem Einkommen, das die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 5 Abs. 1 KStG). Demgegenüber ist die Gesellschaftsteuer als Kapitalverkehrsteuer eine Verkehrsteuer, da sie Vorgänge des Rechtsverkehrs erfaßt. Sie besteuert die gesellschaftliche Bindung von Eigenkapital bei inländischen Kapitalgesellschaften²⁾, die Eigenkapitalzuführung durch die Gesell-

1) Zur Einteilung der Steuern vgl. Kruse, H.W.: a.a.O., S. 20 ff. Zur betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. Rose, Gerd: Betrieb und Steuer, Erstes Buch, Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969, S. 126 f., welcher die Körperschaftsteuer als Objektsteuer ansieht.

2) Vgl. Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 1 zu § 1 KVStG, S. 2 und Anm. 1 zu § 2 KVStG, S. 9.

schafter in allen Formen¹⁾. Dabei war der Gesetzgeber bemüht, alle denkbaren im Wirtschaftsleben vorkommenden Eigenkapitalzuführungen zu erfassen.

Indem die Körperschaftsteuer das Einkommen erfaßt, wie es sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7 bis 16 des KStG (§ 6 Abs. 1 KStG) ergibt, die Gesellschaftsteuer hingegen die Rechtsgeschäfte, die mit einer Vermehrung des Gesellschaftsvermögens zu Lasten der Gesellschafter verbunden sind, könnte auf den ersten Blick angenommen werden, zwischen beiden Steuern gebe es keine Berührungspunkte. Was von der Körperschaftsteuer nicht erfaßt würde, eben die Eigenkapitalzuführung durch die Gesellschafter, wäre gerade Gegenstand der Gesellschaftsteuer. Die Gesellschaftsteuer lastet nicht auf den Erträgen der Kapitalgesellschaft.

Aus diesem Grund ist nach einhelliger Literaturmeinung davon auszugehen, Einlagen der Gesellschafter erhöhten "grundsätzlich"²⁾, "regelmäßig"³⁾, "im allgemeinen"⁴⁾

-
- 1) Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 8, S. 68 f.; BFH-Urteile v. 10. Mai 1972 II R 17/68, BStBl 1972 II S. 629 ff. und v. 8. Nov. 1967 II 176/61, BStBl 1968 II S. 213 ff. (S. 214).
 - 2) Kinnebrock, Franz: a.a.O., Anhang, S. 258; Veiel, Otto: Das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München und Berlin 1936, Anm. 5 zu § 35 KVStG 1934, S. 357; Boruttau: Gesellschaftsteuer und Körperschaftsteuer- Zusammenarbeit zwischen Kapitalverkehrsteueramt und Körperschaftsteueramt. In: DStZ 1936, S. 91 ff. (S. 91).
 - 3) Brezing, Klaus: Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 25 ff. (S. 28); ders.: Verrechnungsentgelte und Umlagen, S. 158 f.
 - 4) Ritter, Hans Georg: a.a.O., Vorbemerkungen, S. 8; Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 53 zu § 6 KStG, S. K 48 (Stand: Febr. 1975); Wunder, Erich: Allgemeine Einführung in das Kapitalverkehrsteuerrecht. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Kapitalverkehrsteuer I 1. S. 37 ff. (S. 40); Kluckhohn, Wilhelm: a.a.O., Anm. 7 zu § 1 KVStG 1934, S. 25; Boruttau-Schadeck: a.a.O., S. 65; Mirre/Dreutter: a.a.O., Anm. 8 zu § 6 KStG 1934, S. 178.

oder "meist"¹⁾ nicht der Körperschaftsteuerlichen Gewinn²⁾. Ausnahmen sollen also möglich bzw. aufgrund des Gesetzeswortlautes geboten sein, da beide Steuern unabhängig voneinander bestünden³⁾. Eine abweichende Beurteilung des Körperschaftsteuerrechts sei für das Gesellschaftsteuerrecht unerheblich⁴⁾. Es könne zu einer "Doppelbesteuerung" mit Körperschaftsteuer und Kapitalverkehrsteuer kommen, weil es auf dem Gebiet des Steuerrechts kein allgemeines Doppelbesteuerungsverbot gebe, das die Besteuerung des gleichen oder ähnlichen steuerlichen Tatbestandes durch verschiedene Steuern verbiete⁵⁾.

Mit Rose⁶⁾ soll in diesem Zusammenhang der Ausdruck "Doppelbesteuerung" dem Bereich des internationalen Steuerrechts reserviert bleiben. Der Terminus "Zweifachbelastung" ist der Belastung des Gewinns mit Körperschaftsteuer und, sofern er in die Sphäre des Gesellschafters gelangt, mit Einkommensteuer vorbehalten. Es wird des-

-
- 1) Döllner, Georg: vGA und vE, S. 141.
 - 2) Ohne Einschränkung nur Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 5 zu § 26 KVStG, S. 170 f.; Zimmermann, E.: a.a.O., S. 63; aber auch Mirre: Zur Rechtsprechung B. Zum Körperschaftsteuergesetz. In: StuW 1934 Rechtsprechung, Sp. 378 ff. (Sp. 382).
 - 3) Vgl. Ritter, Hans Georg: a.a.O., Vorbemerkungen, S. 8; ähnlich auch Kohlenbach: Zur Wirksamkeit von Ergebnisabführungsverträgen bei Mehrleistungen des Organträgers an das Organ aufgrund besonderer Vertragsverhältnisse. In: DB 1961, S. 218 f.
 - 4) Sigloch, Heinrich: Über die Rechtsprechung des BFH zur Gesellschaftsteuer. In: GmbHR 1970, S. 42 ff. (S. 47); Culemann: Anmerkung zum RFH-U. v. 10. Okt. 1933 I A 336/72. In: JW 1934, S. 123 f.; im Ergebnis auch Thiel, Rudolf: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 212 rechte Spalte.
 - 5) Boruttau: a.a.O., S. 92; Wunschel: Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer. In: Passauer Vorträge, Teil II Körperschaftsteuer, Band 50 der Bücherei des Steuerrechts (Hrsg.: Reinhardt, Fritz), Berlin, Wien 1942, S. 131 ff. (S. 132). Boruttau-Schadeck: a.a.O., S. 65; Kluckhohn, Wilhelm: a.a.O., Anm. 7 zu § 1 KVStG 1934, S. 24.
 - 6) Rose, Gerd: Betrieb und Steuer, Erstes Buch, Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969, S. 127.

halb vorgeschlagen, die Erfassung eines steuerlich relevanten Vorgangs bei mehreren Verkehrsteuern gleichzeitig oder bei einer Verkehrsteuer und einer Besitzsteuer "Zweifachbesteuerung" zu nennen. In einzelnen Gesetzen ist das Verbot der Zweifachbesteuerung gesetzlich festgelegt; z.B. sind nach § 4 Nr.9 Buchstabe a UStG die steuerlichen Umsätze des § 1 Abs. 1 Nr.1 und 2 UStG steuerfrei, wenn sie unter Teil I des KVStG fallen. Andererseits ist in § 26 KVStG die zweifache Besteuerung mit Gesellschaftsteuer und Börsenumsatzsteuer ausdrücklich nicht ausgeschlossen worden.

Eine Zweifachbesteuerung mit Körperschaftsteuer und Kapitalverkehrsteuer kann nur erfolgen, wenn eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 und Abs. 2 Nr.1 u. 2 KVStG Gesellschaftsteuerschuldnerin aufgrund Verwirklichung eines der Gesellschaftsteuer unterliegenden Tatbestandes ist, dieser Tatbestand körperschaftsteuerrechtlich aber nicht als Einlage sondern als betrieblicher Vorgang gewertet wird. Diese Tatbestandswürdigung führt zur Erhöhung des Gewinns (bzw. zur Minderung eines Verlustes) und somit gegebenenfalls zu einer erhöhten Körperschaftsteuerbelastung. Umgekehrt kann eine unterschiedliche Beurteilung für die Kapitalgesellschaft auch weder zu einer Belastung mit Körperschaftsteuer noch mit Gesellschaftsteuer führen, wenn das Vorliegen eines Tatbestandes nach § 2 Abs. 1 KVStG verneint wird, körperschaftsteuerlich aber von einem Einbringungsvorgang ausgegangen wird.

Eine Zweifachbesteuerung soll nach dem Schrifttum gegeben sein, wenn der Gesellschaft von den Gesellschaftern Gegenstände unter Wert überlassen wurden (Kapitalverkehrsteuerverpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchst. d KVStG), da der Vorgang sich gleichzeitig verlustmindernd oder

gewinnerhöhend bei der Gesellschaft auswirke¹⁾. Auch bei der Gewährung von Zuschüssen als Beitrag zu den Werbekosten der Tochter- durch ihre Muttergesellschaft soll diese Betrachtungsweise gelten²⁾. Umgekehrt soll bei Leistungen von Verwandten des Gesellschafters trotz ihrer Körperschaftsteuerlichen Qualifizierung als Einlage keine Gesellschaftsteuerpflicht entstehen, weil das Kapitalverkehrsteuergesetz als nahestehende Personen nur Personenvereinigungen ansehe, an denen der Gesellschafter beteiligt sei³⁾.

Soweit zu übersehen ist, ist der RFH zuerst davon ausgegangen, das Vorliegen eines kapitalverkehrsteuerpflichtigen Tatbestandes schließe eine Körperschaftbesteuerung aus. Anders ist die Bemerkung im RFH-U. v. 16. April 1929⁴⁾, es sei zu prüfen, "ob hier ein kapitalverkehrsteuerpflichtiger u n d d a m i t⁵⁾ nach § 11 Nr. 6 KStG⁶⁾ körperschaftsteuerfreier Vorgang gegeben ist", nicht zu deuten⁷⁾. Im Urteil vom 14. Juli 1932⁸⁾ hat der RFH aber festgestellt, für die Veranla-

1) Kinnebrock, Franz: a.a.O., Anhang, S. 259; ähnlich auch Borutau-Schadeck: a.a.O., S. 65.

2) Kluckhohn, Wilhelm: a.a.O., Anm. 7 zu § 1 KVStG 1934, S. 24.

3) Mirre, Ludwig: Beziehungen zwischen Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer. In: DStZ 1936, S. 1319 ff. (S. 1321).

4) I A 517/27, RStBl 1929, S. 370 f. (S. 371 letzter S.).

5) Sperrung durch den Verfasser.

6) Unverständlich ist das Zitieren des § 11 Nr. 6 KStG 1925. Nach ihm blieben bei der Ermittlung des Einkommens Beiträge der Mitglieder von Personenvereinigungen außer Ansatz. Die noch im KStG 1922 enthaltene Steuerbefreiung gesellschaftlicher Einlagen (§ 6 Nr. 9 KStG 1922) wurde in § 11 Nr. 6 KStG 1925 nicht mehr ausgesprochen, da der Gesetzgeber von der Auffassung ausging, derartige Einnahmen fielen nicht mehr unter den auch für das KStG geltenden Einkommensbegriff des EStG (Begründung zum KStG 1925, zitiert nach Kennerknecht, Albert: a.a.O., Anm. 23 zu § 6 KStG 1934, S. 222).

7) Unter ausdrücklichem Hinweis auf die gesellschaftsteuerliche Behandlung auch RFH-U. v. 28. Okt. 1931 VI A 682/31, RStBl 1932, S. 13 f. (S. 14 linke Sp. unten).

8) I A 60/32, StuW 1933 I, Sp. 227 f.; ebenso RFH-U. v. 19. Sept. 1933 I A 272/31, RFHE Bd. 34, S. 194 ff.

gang zur Körperschaftsteuer sei die Beurteilung der Sach- und Rechtslage für die Kapitalverkehrsteuer nicht von Erheblichkeit. Galt diese Bemerkung noch für das Sonderproblem der verdeckten Stammeinlage, so wurde im Urteil vom 10. Okt. 1933¹⁾ darauf hingewiesen, daß sich der Begriff der gesellschaftlichen Einlage i.S. des Körperschaftsteuerrechts nicht mit den der Gesellschaftsteuer unterliegenden Rechtsvorgängen decke und durchaus nicht alle Zahlungen und Leistungen der Gesellschafter umfasse, die im KVStG als steuerpflichtig erklärt seien. Es gebe keinen allgemeinen Rechtssatz, der die Unterwerfung desselben Vorgangs unter zwei Steuerarten verbiete. Die Verschiedenheit im Aufbau des KVStG und des KStG zwänge nicht dazu, den Begriff der gesellschaftlichen Einlage nach beiden Gesetzen gleichzustellen²⁾. Auch dürfe die Gesellschaftsteuer nicht deshalb unerhoben bleiben, weil möglicherweise auch später Körperschaftsteuerpflicht entstehe³⁾.

Auch der BFH hat stets die Eigenständigkeit der Prüfung nach den Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts von der Prüfung nach den Regeln des Kapitalverkehrsteuerrechts⁴⁾ und umgekehrt⁵⁾ betont. Für die Körperschaftsteuer bestehe keine Bindung an die Feststellungen des Gesellschaftsteuerbescheides⁶⁾. Wegen der unterschied-

-
- 1) I A 336/32, RStBl 1934, S. 46 f. Zustimmend Culemann: a.a.O., S. 123 f. Kritisch Mirre: Zur Rechtsprechung. B. Zum Körperschaftsteuergesetz. In: StuW 1934, Sp. 378 ff. (Sp. 380 ff.).
 - 2) RFH-U. v. 27. Febr. 1934 I A 149/33, RStBl 1934, S. 634 f.
 - 3) RFH-U. v. 18. Okt. 1933 II A 14/33, RStBl 1933, S. 1292 f.
 - 4) BFH-Urteile v. 20. Aug. 1957 I 317/56 U, BStBl 1957 III S. 360 f.; v. 9. Sept. 1958 I 324/56 U, BStBl 1958 III S. 432; v. 14. März 1961 I 37/61 U, BStBl 1961 III S. 460 f. Das Problem offenlassend BFH-U. v. 18. Febr. 1970 I R 12/67, BStBl 1970 II S. 526 ff. (S. 528).
 - 5) BFH-U. v. 6. Mai 1964 II 183/59 U, BStBl 1964 III S. 384 f.; v. 8. Juli 1964 II 105/59 U, BStBl 1964 III S. 507 ff.; v. 17. Mai 1968 II 32/62, II R 49/66, BStBl 1968 II S. 614 ff. (S. 615).
 - 6) BFH-U. v. 19. Febr. 1970 I R 24/67, BStBl 1970 II S. 442 ff. (S. 444). Ebenso Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 53 zu § 6 KStG, S. K 48 (Stand: Febr. 1975) und Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 49 zu § 2 KVStG, S. 47.

lichen Systematik des KVStG und des KStG ließen sich Überschneidungen möglicherweise nicht ganz vermeiden¹⁾. Wie wenig die Meinung des Kapitalverkehrsteuersenats des BFH mit der des Körperschaftsteuersenats konform geht, zeigt die Begründung zum Urteil II 37/63 vom 12. April 1972²⁾. Der II. Senat führt u.a. aus, Gegenstände, welche ein Gesellschafter zu Unterpreisen der Gesellschaft überlassen habe, könnten in deren Bilanz nur mit dem Anschaffungswert (§ 6 Abs. 1 Nr.1 EStG) erscheinen. Das körperschaftsteuerliche Problem der verdeckten Einlage wurde nicht einmal gestreift.

Eine Zweifachbesteuerung kann nur bei unterschiedlicher Bestimmung des Einlagebegriffs auftreten, wozu kapitalverkehrsteuerlich noch die Einengung durch den in § 2 i.V.m. § 4 KVStG niedergelegten Katalog von steuerpflichtigen Tatbeständen kommt. Es könnte deshalb überraschen, wenn argumentiert wird, der Begriff der Einlage i.S. des Körperschaftsteuerrechts umfasse keineswegs alle Leistungen der Gesellschafter, die im § 2 KVStG für steuerpflichtig erklärt werden³⁾, andererseits aber die Heranziehung zur Gesellschaftsteuer insofern als begrenzter angesehen wird, als nur gewisse im Gesetz benannte Tatbestände der Steuer unterlägen, nämlich solche, die sich als Kapitalverkehr darstellten⁴⁾. Das muß nicht notwendigerweise bedeuten, beide Gesetze würden von unterschiedlichen Einlagedefinitionen ausgehen, trotzdem im Zusammenhang mit Körperschaft- und Gesellschaftsteuer jeweils von Einlagen gesprochen wird⁵⁾. Die Ge-

1) BFH-U. v. 10. Mai 1972 II R 17/68, BStB. 1972 II S. 629 ff. (S. 631); vgl. dazu Sigloch, Heinrich: Anmerkung zum BFH-U. v. 10. Mai 1972 II R 17/68. In: DStZ A 1972, S. 326.

2) BStBl 1972 II S. 714 ff. (S. 715).

3) Kluckhohn, Wilhelm: a.a.O., Anm. 7 zu § 1 KVStG 34, S. 24; ebenso RFH-U. v. 10. Okt. 1933 I A 336/32, RStBl 1934, S. 36 f.

4) Borutttau: a.a.O., S. 92

5) Vgl. z.B. RFH-Urteile v. 11. Jan. 1929 VI A 1174/28 StuW 1929 II Sp. 735 ff. (Sp. 736) und v. 27. Febr. 1934 I A 149/33, RStBl 1934, S. 634 f.

sellschaftsteuer umfaßt enumerativ und abschließend niedergelegte Eigenkapitalzuführungen, die sich als Einlagen darstellen, deswegen aber noch nicht den gesamten Komplex der Einlagen in Kapitalgesellschaften umfassen müssen. Dasselbe läßt sich von den körperschaftsteuerlichen Einlagen nicht sagen. Sie beinhalten den gesamten Bereich der Einlagen in Kapitalgesellschaften¹⁾. Nur in diesem Sinn kann gesagt werden, Eigenkapitalzuführungen unterlägen "im allgemeinen" der Gesellschaftsteuer und nicht der Körperschaftsteuer.

Nichtsdestoweniger hat sich in der Rechtsprechung die körperschaftsteuerliche Betrachtung von Einlagen immer weiter von der gesellschaftsteuerlichen entfernt. Soweit dieser Prozeß durch Annähern der kapitalverkehrsteuerlichen Ansehungsweise an die ertragsteuerliche in sein Gegenteil verkehrt wurde²⁾, ist sie durch Besinnen auf die rechtliche Betrachtungsweise rückgängig gemacht worden³⁾. Der in § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstaben c u. d KVStG niedergelegten Eigenkapitalzufuhr durch unentgeltliche oder verbilligte Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassung wird im Körperschaftsteuerrecht durch den I. Senat des BFH der Einlagecharakter abgesprochen. Als Einlagen seien nur solche Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Gesellschafter vermehrten, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch Wegfall oder Verminderung eines Passivpostens. Das Erbringen von Einlagen vollziehe sich im Vermögens- und nicht im Gewinnbereich⁴⁾. Unterschiedliche Ansich-

1) und nicht nur in Kapitalgesellschaften, sondern in alle in § 1 Abs. 1 KVStG aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Eine Ausnahme ergibt sich beim unentgeltlichen Überlassen eines Geschäftswertes, s. dazu unten.

2) Etwa durch die Rechtsprechung zum sog. organischen Machtkreis. Vgl. dazu die ausführliche Darstellung bei Veiel, Otto: a.a.O., Erläuterungen zu § 4 KVStG 1934, S. 93 ff.

3) BFH-U. v. 22. Nov. 1962 II 19/58 S, BStBl 1963 III S. 64 ff.

4) BFH-U. v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

ten über Eigenkapitalzuführungen als Einlagen treten also weniger bei den offenen Einlagen auf, welche mit den gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbeständen des § 2 Abs. 1 Nr.1 bis 3 KVStG vergleichbar sind, sondern in verstärktem Maße bei den verdeckten Einlagen.

Rechtsprechung und Literatur ist der Vorwurf zu machen, der sich offensichtlich diametral entgegengesetzten Steuerpflicht bei Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer zu wenig Beachtung geschenkt zu haben. Lapidare Feststellungen, Überschneidungen seien nicht ganz zu vermeiden¹⁾, helfen nicht weiter. Eine Auseinandersetzung mit dem Einlagenbegriff des Körperschaftsteuerrechts und der Definition der Leistung im Gesellschaftsteuerrecht ist unumgänglich. Am Anfang muß der Grundsatz stehen, was Eigenkapitalzuführung durch die Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft ist, kann nicht Einkommen der Kapitalgesellschaft sein. Zu dieser These brauchen wirtschaftliche bzw. bürgerlich-rechtliche Betrachtungsweisen nicht bemüht werden. Der zweite Satz, der Gesetzgeber hat aus bestimmten Gründen für den Bereich der Kapitalgesellschaften gewisse Eigenkapitalzuführungen der Gesellschafter einer gesonderten Steuer unterworfen, setzt voraus, daß das Problem, was eine Eigenkapitalzuführung ist, gelöst ist. Hierbei ist zu beachten, daß die gesellschaftsteuerlichen Tatbestände weitgehend i.S. von Tauschakten konstruiert sind. Entscheidend ist jedoch die Eigenkapitalzuführung; sie erfährt durch das gekünstelte und dem Wesen der gesellschaftlichen Einlagen nicht entsprechenden²⁾ Einkleiden in Leistung und Gegenleistung

1) BFH-U. v. 10. Mai 1972 II R 17/68, BStBl 1972 II S. 629 ff. (S. 631).

2) Vgl. Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281 ff. (S. 1282).

keine andere Beurteilung.

Auf dieser Grundlage sollen die Beziehungen zwischen Gesellschaftsteuer und Körperschaftsteuer untersucht werden. Am Anfang steht die Bestimmung derjenigen Personenvereinigungen, welche von beiden Gesetzen betroffen sein können. Entsprechend der Thematik dieser Arbeit sind nur die Berührungspunkte bei den verdeckten Einlagen zu behandeln. Interessant ist die Frage, inwieweit die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage im Körperschaft- und Kapitalverkehrsteuerrecht übereinstimmen und wo aufgrund der gesetzlichen Regel Einschränkungen gemacht werden müssen. Die Gliederung lehnt sich in etwa an die bereits im 3. und 4. Abschnitt vorgegebene Unterteilung an.

B. Der Kreis der steuerpflichtigen Personen

1. Rechtsform

Berührungspunkte zwischen beiden Steuern können nur bestehen, wenn sich der Kreis der von den zwei Steuern Betroffenen deckt¹⁾. Der Gesellschaftsteuer unterliegenden Leistungen inländischer Kapitalgesellschaften. Kapitalgesellschaften sind nach § 6 Abs. 1 KVStG

- Aktiengesellschaften
- Kommanditgesellschaften auf Aktien und
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Neben diesen auch gesellschaftsrechtlich²⁾ als Kapitalgesellschaften angesehenen gelten im Kapitalverkehrsteuerrecht als solche noch (§ 5 Abs. 2 KVStG)

- a) Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen, deren Anteile in einem der Mitgliedstaaten der EWG börsenfähig sind,

1) Vgl. Boruttau: a.a.O., S. 91

2) Vgl. Hueck, Alfred: a.a.O., S. 8 f.

b) Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen

- die Erwerbszwecke verfolgen und deren Mitglieder ihre Anteile ohne vorherige Zustimmung an Dritte veräußern können und
- für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften,

c) Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine der bisher genannten Gesellschaften gehört.

Unter § 5 Abs. 2 KVStG fallen rechtsfähige Versicherungsvereine, bergrechtliche Gewerkschaften und Kolonialgesellschaften. Nicht darunter fallen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften¹⁾ sowie Stiftungen²⁾.

Der Körperschaftsteuer unterliegen nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S. der in § 1 Abs. 1 KStG gegebenen Aufzählung:

- Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften bergrechtliche Gewerkschaften),
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen,
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Der Kreis der von der Gesellschaftsteuer betroffenen

1) S. Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 244, S. 149 f.; Brönnner-Kamp-rad: a.a.O., Anm. 8 f. zu § 5 KVStG, S. 69 f.
2) Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 125.

Rechtspersonen ist also einesteils enger als bei der Körperschaftsteuer, zum anderen Teil aber auch weiter gefaßt. Die nach § 1 Abs. 1 Nr.1 KStG körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften können ebenso Steuerschuldner (§ 10 Abs. 1 KVStG) der Gesellschaftsteuer sein. Die (körperschaftsteuerpflichtigen) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr.2 KStG) gelten gesellschaftsteuerlich nicht als Kapitalgesellschaften, da zwar die Geschäftsguthaben der Genossen (§ 76 GenG), nicht aber die Anteile übertragbar sind. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts und nichtrechtsfähige Vereine (§ 1 Abs. 1 Nr.5 bis 5 KStG) gelten nur dann als Kapitalgesellschaften i.S.d. KVStG, wenn sie die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr.2 Buchst. a und b KVStG erfüllen. Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 1 Nr.5 KStG) sind nicht als Kapitalgesellschaften anzusehen. Unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr.2 KVStG können öffentlich-rechtliche Körperschaften selbst Schuldner der Gesellschaftsteuer sein; demgegenüber sind im Körperschaftsteuerrecht nur ihre Betriebe gewerblicher Art steuerpflichtig.

Ist insoweit der Kreis der von der Gesellschaftsteuer Betroffenen kleiner als der Kreis der der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, so erfolgt für das Kapitalverkehrsteuerrecht durch § 5 Abs. 2 Nr. 3 eine Ausweitung. Als Kapitalgesellschaften gelten auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine der in § 5 Abs. 1 oder 2 bezeichneten Gesellschaften gehört. Damit ist insbesondere die GmbH & Co.KG angesprochen. Ertragsteuerlich ist und bleibt sie weiterhin Personengesellschaft, eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr.2 EStG. Sie ist als solche nicht körperschaftsteuerpflichtig.

Körperschaftsteuerpflichtig und - falls ein Tatbestand

des § 2 KVStG verwirklicht ist - Schuldner der Gesellschaftsteuer könnten also nur sein

1. Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mbH,

2. Personenvereinigungen

- die Erwerbszwecke verfolgen,

- deren Mitglieder ohne vorherige Zustimmung ihre Anteile an Dritte veräußern können und

- die beschränkt haften;

also z.B. Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften etc.

2. Sitz und Ort der Geschäftsleitung

Das KStG kennt die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 KStG). Beschränkt steuerpflichtig sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr.1 KStG) oder die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 1 Nr.2 KStG). Lassen wir den Sonderfall des § 2 Abs. 1 Nr.2 KStG außer Betracht, kann im Zusammenhang mit § 1 KStG von inländischen und bezüglich § 2 Abs. 1 Nr.1 KStG von ausländischen Körperschaften gesprochen werden.

Im Kapitalverkehrsteuerrecht gelten Kapitalgesellschaften als inländische, wenn

- sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet oder

- sie ihren satzungsmäßigen Sitz im Inland haben und sich der Ort der Geschäftsleitung nicht in einem Mitgliedstaat der EWG befindet (§ 5 Abs. 3 KVStG).

Im Umkehrschluß (§ 5 Abs. 4 KVStG) gelten Kapitalgesell-

schaften als ausländische, wenn

- sich weder der Ort der Geschäftsleitung noch der Sitz im Inland befinden oder
- sie ihren Sitz im Inland haben, sich der Ort der Geschäftsleitung aber in einem Mitgliedsland der EWG befindet.

Für die Begriffe "Sitz" und "Ort der Geschäftsleitung" sind sowohl im Körperschaftsteuerrecht¹⁾ als auch im Kapitalverkehrsteuerrecht²⁾ die allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze des § 15 StAnpG anzuwenden.

In beiden Gesetzen unterschiedlich interpretiert ist das das Inland umfassende Gebiet. Im Ertragsteuerrecht ist damit der Geltungsbereich des Grundgesetzes - das Bundesgebiet - und Berlin (West) gemeint. Nach dem EStG 1975 sind Bewohner der DDR und von Berlin (Ost) beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 EStG)³⁾. Im Gesellschaftsteuerrecht gilt als Inland das Gebiet des deutschen Reiches nach dem Stand vom 31.12.1937 mit Ausnahme der Gebiete jenseits der Oder-Neiße-Linie, weshalb DDR und Berlin (Ost) Inland sind⁴⁾. Als inländische Kapitalgesellschaft i.S. beider Gesetze können folglich nur Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) in Frage kommen.

-
- 1) Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 7 ff. zu § 1 KStG, S. K 9 ff. (Stand: August 1970).
 - 2) Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 318, S. 182; Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 11 zu § 5 KVStG, S. 71.
 - 3) Bordewin: Änderungen der Einkommensteuer durch das Einkommensteuerreformgesetz. In: NWB Fach 3b, S. 1847 ff. (S. 1847). Das Gebiet der DDR gehört also nicht mehr zum Inland i.S.d. EStG und KStG; vgl. Scholz in Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG 1975), Loseblattsammlung (Herausgeber Böttcher, Conrad u.a.), Wiesbaden, Stuttgart 1975, Rz 9 zu § 1 EStG 1975, S. 3.
 - 4) Vgl. Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 11 zu § 5 KVStG, S. 72

In einem Fall weicht die körperschaftliche Betrachtung von der gesellschaftsteuerlichen noch ab. Eine Kapitalgesellschaft, welche ihren Sitz im Inland hat, deren Ort der Geschäftsleitung sich jedoch in einem Mitgliedsland der EWG befindet, wird kapitalverkehrsteuerlich als ausländische angesehen. Demgegenüber wird sie im Körperschaftsteuerrecht als inländische Körperschaft behandelt, weshalb sie unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Der Körperschaftsteuer unterliegen und gleichzeitig Steuerschuldner der Gesellschaftsteuer sein können nur die in § 5 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2 KVStG angeführten Personenvereinigungen. Unter Außerachtlassen der Sondertatbestände des § 2 Abs. 1 Nr. 5 und 6 KVStG und der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 KStG muß es sich dabei um inländische Kapitalgesellschaften gemäß § 5 Abs. 3 KVStG handeln. Nur diese hier inländische Kapitalgesellschaften genannten Personenvereinigungen sind von Interesse. Bei der weiteren Erörterung wird deshalb auf die sowohl vom KStG als auch vom KVStG so genannten Kapitalgesellschaften, also AG, KGaA und GmbH, abgestellt.

C. Der Gegenstand der Besteuerung

Das Einkommen der Kapitalgesellschaft bemißt sich nach dem Einkommen, das nach den Vorschriften des EStG und der §§ 7 bis 16 KStG zu ermitteln ist. Maßgebend ist der Gewinn, welcher sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ergibt. Es sind alle Vermögensmehrungen als Einnahmen, alle Vermögensminderungen als Ausgaben anzusetzen, soweit sie als steuerpflichtig resp. abzugsfähig anzusehen sind. Einlagen und "Entnahmen"¹⁾

1) bei Körperschaften Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen.

bleiben unberücksichtigt. Dieser Grundgedanke war in § 6 Nr. 9 KStG 1920 für Körperschaften niedergelegt und ist in § 4 Abs. 1 EStG für Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften noch enthalten. Er kann nur deklaratorische Bedeutung haben, nachdem EStG und KStG das Einkommen besteuern, das sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Gewinn darstellt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Eigenkapitalzuführungen von außen durch den Gesellschafter müssen bei der Gewinnermittlung ausgeschieden werden. Das Ergebnis der Formel "Endvermögen - Anfangsvermögen" muß durch Abrechnung der Eigenkapitalzuführungen richtiggestellt werden. Erst Einlagen ermöglichen es Kapitalgesellschaften, Gewinne zu erwirtschaften. Nur diese Gewinne werden der Körperschaftsteuer unterworfen.

Ganz anders ist es bei der Gesellschaftsteuer. Sie wird mit Rücksicht darauf erhoben, daß die rechtliche Ausgestaltung von Gesellschaftsrechten bei gewissen Gesellschaften den Beteiligten Vorteile gewährt, die eine Erhebung dieser Sondersteuer gerechtfertigt erscheinen läßt¹⁾. Es soll die Eigenkapitalzuführung durch die Gesellschafter in all ihren Formen besteuert werden. In der Ausgestaltung der Kapitalzuführungsteuer als Rechtsverkehrssteuer wurde in § 2 KVStG, ergänzt durch § 4 KVStG, ein Katalog von Tatbeständen abschließend aufgeführt. Nur wenn einer dieser Tatbestände erfüllt ist, ist Gesellschaftsteuer zu erheben. Das Ausgestalten als Rechtsverkehrssteuer macht es demnach möglich, bestimmte Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft mit Einlagecharakter nicht als solche zu behandeln, wenn eine solche Zuführung nicht unter den Tatbestand des § 2 KVStG zu subsumieren ist.

1) Vgl. Keßler, Burghard: a.a.O., Anm. 2 zu § 1 KVStG 1934, S. 2 f.

Im Prinzip, d.h. von der inneren Berechtigung dieser Sondersteuer her, fallen aber grundsätzlich alle Rechtsgänge zur Bildung, Vermehrung oder Erhaltung von Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften unter die Gesellschaftsteuer.

Die Gesellschaftsteuer bezweckt, das von außen bewirkte Verstärken der Kapitalkraft eine Kapitalgesellschaft zu erfassen¹⁾. Sie lastet nicht auf den Erträgen der Gesellschaft. Diese werden durch die Körperschaftsteuer besteuert. Aus diesem Grund ist die Aussage, grundsätzlich werden die Kapitaleinlagen von der einen Steuer herangezogen, von der anderen dagegen verschont, durchaus berechtigt. Eine Einschränkung ergibt sich aber schon aus der mangelnden Übereinstimmung des Kreises der steuerpflichtigen Personen. Wird dieser Kreis der von der Steuer Betroffenen auf diejenigen inländischen Körperschaften eingegrenzt, welche von beiden Gesetzen erfaßt werden können²⁾, ist bei der ertragsteuerlichen und kapitalverkehrsteuerlichen Beurteilung von Rechtsgängen nicht nur eine Zweifachbesteuerung möglich, sondern auch "Befreiung" von beiden Steuern. Das könnte der Fall sein bei Annahme einer ertragsteuerlichen Einlage, welche nicht in den Tatbestandskatalog des § 2 KVStG einzuordnen ist.

Nicht der gesamte Katalog möglicher Berührungspunkte zwischen Gesellschaftsteuer und Körperschaftsteuer wird im Rahmen dieser Arbeit erfaßt. Nur die verdeckten Einlagen in Kapitalgesellschaften sind hinsichtlich ihrer Behandlung nach beiden Steuergesetzen zu betrachten. Die offene Einlage wird in die Untersuchung nicht einbezogen. Ohne auf sie näher eingehen zu wollen, kann

1) Vgl. BFH-U. v. 10. Mai 1972 II R 17/68, BStBl 1972 II S. 629 ff. (S. 630).

2) sie werden im folgenden vereinfacht Kapitalgesellschaften genannt.

gesagt werden, bei ihr ist das Verhältnis zwischen Ertrag- und Verkehrsteuer weniger problematisch, wenn auch nicht immer ohne Tücken¹⁾. Besonderes Interesse wird auf einen Vergleich der von der Rechtsprechung zur verdeckten Einlage im Ertragsteuerrecht gefundenen Ergebnisse mit ihrer Kodifizierung im Kapitalverkehrssteuerrecht gelegt.

§ 2 Vergleich der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht

A. Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage

1. Allgemeines

Die Definition der Einlage in Kapitalgesellschaften erfolgte in Anlehnung an die Vorschrift des § 4 Abs. 1 S.3 EStG. Einlagen sind Eigenkapitalzuführungen von außen. Im Körperschaftsteuerrecht zählen sie zu den steuerfreien Vermögensmehrungen der Kapitalgesellschaft. Im Gegensatz dazu unterliegen sie der Gesellschaftsteuer, soweit ein Tatbestand des § 2 Abs. 1 KVStG erfüllt ist. Durch das Kapitalverkehrssteuergesetz werden Einlagen besteuert. Aufgrund der Ausgestaltung als Rechtsverkehrssteuer sind aber die steuerlichen Tatbestände einzeln aufgeführt. Die wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat - im Gegensatz zum KStG - nur einen geringen Stellenwert. Trotz gleicher Einlagendefinition können bei gleichem Kreis steuerpflichtiger Personen Unterschiede in der Beurteilung von Einlagen im Körperschaftsteuer- und Ge-

1) Es sei an die Behandlung der Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (§ 11 Nr. 2 KStG) erinnert.

gesellschaftsteuerrecht auftreten. Ein Grund dafür ist außer der unterschiedlichen Betrachtungsweise (wirtschaftlich bzw. bürgerlich-rechtlich) die abschließende Aufzählung der gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände in § 2 KVStG.

Verdeckte Einlagen sind solche Einlagen, welche freiwillig erfolgen, ohne zur Gewährung von Gesellschaftsrechten und zu erhöhten Gesellschaftsrechten zu führen. Diese Definition führt im Gesellschaftsteuerrecht dazu, die Tatbestände des § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchst. a bis d KVStG als verdeckte und die Tatbestände des § 2 Abs. 1 Nr.1 bis 3 KVStG als offene Einlagen zu qualifizieren. Eine solch exakte Abgrenzung gibt es im Körperschaftsteuerrecht nicht. Die körperschaftsteuerliche verdeckte Einlage könnte deshalb möglicherweise umfassender als die kapitalverkehrssteuerliche sein. Dieses Problem ist anhand der Tatbestandsmerkmale zu prüfen.

Der Gesellschaftsteuer unterliegen die in § 2 KVStG angeführten Tatbestände. Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft (§ 10 Abs. 1 KVStG). Leistungen des Gesellschafters, die unter den Tatbestand des § 2 KVStG fallen, haben gesellschaftsteuerlich für ihn keine Auswirkungen, wenn von der Haftung gemäß § 10 Abs. 2 KVStG abgesehen wird. Ertragsteuerlich kann die Annahme einer Einlage nicht ohne Einfluß auf die Besteuerung des Gesellschafters sein. Zugleich mit dem Qualifizieren einer Leistung als verdeckte Einlage durch den Gesellschafter können bei ihm bzw. in seinem Unternehmen auf-

grund dieser Tatsachenwürdigung stille Reserven aufgelöst und die "Anschaffungskosten" der Beteiligung an der begünstigten Gesellschafterhöht werden. Eventuell kommt wegen geringfügiger Beteiligung eine Teilwertabschreibung in Frage. Das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Einlage hat folglich mittelbar auch Auswirkungen auf die Besteuerung des Gesellschafters. Demgegenüber ist die verdeckte Einlage im Kapitalverkehrsteuerrecht für den Gesellschafter zunächst einmal ohne große Bedeutung. Die verdeckte Einlage aus der Sicht des Gesellschafters kann deshalb bei einem Vergleich zwischen Kapitalverkehrsteuer und Körperschaftsteuer außer Betracht bleiben. Von Interesse ist vor allem die steuerliche Behandlung bei der Kapitalgesellschaft.

Es sei noch einmal an die unterschiedliche Interpretation der Eigenkapitalzuführung in beiden Steuergesetzen erinnert. Das Gesellschaftsteuerrecht geht von einem Tauschakt aus. Der Leistung des Gesellschafters stehen als "Gegenleistung" die Gesellschaftsrechte oder erhöhte Gesellschaftsrechte oder eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte gegenüber. Im Körperschaftsteuerrecht ist bei verdeckten Einlagezuführungen nicht von einem täuschähnlichen Akt auszugehen. Die Werterhöhung der Anteilsrechte ist bloßer Reflex der durch die Einlage bewirkten Erhöhung des Kapitals¹⁾. Diese Betrachtungsweise muß auch für die gesellschaftsteuerrechtliche Einlage Gültigkeit haben. Das juristische Einkleiden in einen Tauschvorgang hat seinen inneren Grund in der Ausgestaltung als Rechtsverkehrssteuer. Sie ist kein Grund, Eigenkapitalzuführungen aus unterschiedlichen Blickwinkeln zu betrachten.

1) Ebenso Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281.

Der Vergleich der verdeckten Einlagen im Ertrag- und Kapitalverkehrsteuerrecht wird erleichtert, wenn ihre Tatbestandsmerkmale im einzelnen untersucht werden. Die Voraussetzungen nach beiden Gesetzen sind gleich. Sie können aufgrund der unterschiedlichen Aufgaben der verschiedenen Steuergesetze einmal enger und einmal weiter ausgelegt werden. Für das KVStG und das KStG gelten die folgenden Merkmale einer verdeckten Einlage:

a) objektive

- Gesellschaftereigenschaft
- Zuführen von Eigenkapital
- Außenfinanzierung
- Erhöhung des Gesellschaftsvermögens

b) objektiv-subjektive: Freiwilligkeit der Leistung

Sie sind im einzelnen auf Berührungspunkte und Unterschiede in Bezug auf Körperschaft- und Gesellschaftsteuer hin zu untersuchen.

2. Objektive Tatbestandsmerkmale

a) Gesellschaftereigenschaft

Zum Begründen verdeckter Einlagen oder - in der Terminologie des Gesellschaftsteuerrechts gesprochen - freiwilliger Leistungen ohne Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte bedarf es der Gesellschaftereigenschaft der die Kapitalgesellschaft begünstigenden Person. Von Gesellschaftern wird gesprochen, wenn ihnen die Gesellschaftsrechte an der Gesellschaft zustehen. Anteilsrechte, die zu treuen Händen übereignet wurden oder die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben wurden, können dem Treugeber zugerechnet werden. § 11 Nr.2 und 3 StAnpG ist für die beiden Gesetze

anwendbar¹⁾. Es braucht keine bestimmte Beteiligungshöhe gegeben sein, um eine Einlage des Gesellschafters zu begründen. Im Körperschaft- und auch im Kapitalverkehrsteuerrecht macht jedoch das Abgrenzen der freiwilligen Leistungen von den auf rein schuldrechtlicher Grundlage abgeschlossenen Geschäften, wie sie auch mit anderen, gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen werden können, Schwierigkeiten. Hier kann die Höhe der Beteiligung ein Indiz für gesellschaftliche Motive sein.

Verdeckte Einlagen durch Nichtgesellschafter sind nicht möglich. Ertrag- und Verkehrsteuerrecht kennen aber beide die sog. "nahestehende Person". Hat diese im Interesse oder auf Veranlassung des Gesellschafters geleistet, kann eine Einlage durch den G e s e l l s c h a f t e r vorliegen. Es ist von einer Leistung durch den Nahestehenden an den Gesellschafter und der Weitergabe durch diesen an die Gesellschaft auszugehen. Die Ansicht ist Ausdruck wirtschaftlicher Betrachtungsweise, wie sie durch § 1 Abs 2 StAnpG zumindest für das Ertragsteuer- und demnach auch für das Körperschaftsteuerrecht Gültigkeit hat. Für das KVStG bieten sich zwei Möglichkeiten an. Zum einen könnte die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf wirtschaftliche Begriffe wie "Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital", "Niederlassung" etc. beschränkt werden, weshalb der Begriff "Gesellschafter" rein rechtlich verstanden und ausgelegt werden soll²⁾. Zum anderen könnte auf den Zweck der Gesellschaftsteuer, Eigenkapitalzuführungen zu erfassen, abgestellt werden, weshalb eine Dreieckskonstruktion Einlagen über Dritte möglich machen würde. Beide Anschauungen müssen

1) Im Kapitalverkehrsteuerrecht bestritten; vgl. Brönnner-Kamprad: a.a.O., Anm. 14 zu § 6 KVStG, S. 81; Boruttau-Schadeck: a.a.O., S. 120.

2) So Brönnner-Kamprad: a.a.O., Anm. 2 zu § 1 KVStG, S. 3; Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 16, S. 71 f.

jedoch zum gleichen Ergebnis führen. Wird die bürgerlich-rechtliche Betrachtungsweise als im Vordergrund stehend angesehen, bedeutet die Vorschrift des § 4 KVStG, Leistungen, welche nicht vom Gesellschafter, sondern von Personenvereinigungen bewirkt werden, an denen der Gesellschafter als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist, werden von der Steuerpflicht nicht ausgeschlossen, daß insofern eine gesetzlich geregelte Ausnahme von diesem Grundsatz gegeben ist, die zum Ausweiten der Steuerpflicht führt. Wird der Zweck der Kapitalverkehrbesteuerung in den Vordergrund gestellt, ist diesem mit § 4 KVStG eine Grenze hinsichtlich der Erfassung wirtschaftlicher Tatbestände gesetzt; das Besteuern von Leistungen über Dritte darf nicht weitergehen, als es in § 4 KVStG festgesetzt ist. Auf dieses Problem ist im Zusammenhang mit der Besteuerung im Konzern noch näher einzugehen.

Für das Verhältnis von Körperschaft- zu Gesellschaftsteuer ist festzuhalten: Grundsätzlich ist für beide Steuerarten zum Begründen einer verdeckten Einlage Gesellschaftereigenschaft des Leistenden notwendig. Sie ist nach den Gesetzen gleich auszulegen. Durch Leistungen über Dritte wird die Eigenschaft, Kapitalgesellschaftler zu sein, nicht ausgeweitet. Das Zurechnen von Leistungen durch Nahestehende als Einlagen durch den Anteilseigner ist im Kapitalverkehrsteuerrecht auf die in § 4 KVStG kodifizierte Regel beschränkt. Nahestehend sind dann lediglich Personenvereinigungen, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind. Die bloße Leistung einer nahestehenden Person bedingt noch keine verdeckte Einlage. Es müssen die anderen Voraussetzungen erfüllt sein, also auch das subjektiv-objektive Merkmal und zwar in der Person des Gesellschafters, nicht etwa der nahestehenden Person. Auch natürliche Personen können dem Gesellschafter nahestehen, ihre Leistungen an die Kapitalgesellschaft

werden jedoch gesellschaftsteuerlich nie als Eigenkapitalzuführungen des Gesellschafters angesehen und unterliegen folglich nicht der Gesellschaftsteuer. Ertragsteuerlich können sie aber verdeckte Einlagen durch den Gesellschafter über Dritte sein. Diese Art des Zuführens von Eigenkapital ist, bedingt durch den Umkehrschluß aus § 4 KVStG, verkehrsteuerlich irrelevant, obwohl sie sich - darauf sei noch einmal ausdrücklich hingewiesen - durchaus als Einlage darstellen kann.

b) Zuführen von Eigenkapital

Der Körperschaftsteuersenat des BFH hat in zahlreichen Urteilen¹⁾ stets die Einlagefähigkeit eines Vermögensvorteils verneint, wenn er in der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Gegenständen zum Gebrauch oder zur Nutzung bestand. Als Einlagen seien nur solche Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Gesellschaft vermehrt hätten, da sich das Erbringen von Einlagen im Vermögensbereich vollziehe. Deshalb sei auch ein Geschäfts- oder Firmenwert ungeeignet, Gegenstand einer verdeckten Einlage zu sein²⁾. Einlagefähig sollen sein - Zuschüsse³⁾,
- Verlustübernahme durch die Obergesellschaft⁴⁾,
- Forderungsverzicht⁵⁾ und
- die Übernahme von Gegenständen durch die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung⁶⁾.

1) Vgl. BFH-Urteile v. 8. Nov. 1960 I 131/59 S, BStBl 1960 III S. 513 ff.; v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.; v. 17. Okt. 1958 IV 35/57, nicht veröffentlicht (zitiert nach Grieger, Rudolf: Verlagerung von Einkünften, S. 82); v. 13. Jan. 1959 I 44/57, BStBl 1959 III S. 197 ff.; v. 9. März 1962 I 203/61 S, BStBl 1962 III S. 338. S. auch die ausführliche Darstellung des Problems im 3. Abschnitt § 2 B 2.

2) BFH-U. v. 29. Jan. 1975 I R 135/70, BStBl 1975 II S. 553 ff.

3) Vgl. z.B. BFH-U. v. 28. Febr. 1956 I 92/54, BStBl 1956 III S. 154 f.

4) BFH-U. v. 8. März 1955 I 73/54 U, BStBl 1955 III S. 187

5) BFH-Urteile v. 29. Mai 1968 I 187/65, BStBl 1968 II S. 722 f. und v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 f.

6) BFH-U. v. 26. Juli 1967 I 138/65, BStBl 1967 III S. 733 f.

Die Ansicht des BFH ist abzulehnen¹⁾, da die Aussage, Einlagen müßten die Aktivseite der Bilanz erhöhen, bzw. die Passivseite vermindern, nicht Voraussetzung sondern Folge der Annahme einer Einlage ist²⁾. Für die Einlagefähigkeit einer steuerrechtlichen verdeckten Leistung können die Grundsätze zur gesellschaftsrechtlichen Einlage³⁾ herangezogen werden. Sie bejahen die Einlagefähigkeit von Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen, nicht aber von unentgeltlichen oder verbilligten Dienstleistungen des Gesellschafters.

Interessant ist nun der Vergleich mit der gesellschaftsteuerlichen Regelung. Der Gesetzgeber hat in § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG diejenigen verdeckten Eigenkapitalzuführungen, welche dieser Steuer unterliegen sollen, abschließend aufgeführt. Dadurch soll ein Ausweiten der Steuerpflicht vermieden werden. Sonstige verdeckte Einlage, die sich nicht in die Aufzählung des § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchstaben a bis d KVStG einordnen lassen, scheiden für die Besteuerung aus⁴⁾. Der Begriff der verdeckten Einlage muß logischerweise gleich oder umfassender sein, als der Katalog der Tatbestände in § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG. Soll die Eigenkapitalzuführung einer bestimmten Steuer unterworfen werden, ist genau zu bestimmen, welche Leistung ihr zugrunde zu legen ist. Das ist für die Gesellschaftsteuer in § 2 KVStG geschehen. Soll sie andererseits von einer Steuer, der Ertragsteuer, ausgenommen werden, ist eine Regelung

1) Vgl. die ausführliche Darstellung im 3. Abschnitt § 2 B 2.

2) Ebenso Röhrkasten, Burkhart: a.a.O., S. 831.

3) Vgl. die Ausführungen auf S. 89.

4) Ähnlich Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 116 f., S. 109; a.A. wohl Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 43 ff. zu § 2 KVStG, S. 39 ff. aufgrund des umfassenden Zuschußbegriffes.

im Steuergesetz zu treffen, wobei die allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze beachtet werden müssen¹⁾. Hin-
weise dafür ergeben sich für die Körperschaftsteuer
über § 6 Abs. 1 KStG aus § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG
und aus den Vorschriften des StAnpG. Der ertragsteu-
erliche Einlagenbegriff ist weiter als der gesellschafts-
steuerliche. Auf dieser Grundlage sollen die Tatbe-
stände des § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstaben a bis d KVStG
mit der ertragsteuerlichen verdeckten Einlage vergli-
chen werden.

Der Gesellschaftsteuer unterliegen nach § 2 Abs. 1 Nr.
4 Buchstabe 1 KVStG Zuschüsse. Der Begriff des Zuschus-
ses ist eng auszulegen²⁾. Darunter fallen auch Verlust-
übernahmen. Die Eigenkapitalzufuhr durch Zuschüsse wird
auch von der Rechtsprechung des BFH-Körperschaftsteu-
ersenats als einlagefähiger Vermögensvorteil angesehen³⁾.
Zuschüsse sind also ertrag- und kapitalverkehrsteuerlich
immer Einlagen, soweit die anderen Tatbestandsmerkmale
erfüllt sind. Das gleiche gilt für den Verzicht auf
Forderungen durch den Kapitalgesellschafter (§ 2 Abs.
1 Nr. 4 Buchstabe b KVStG).

Gesellschaftsteuerpflichtig ist auch die Überlassung
von Gegenständen an die Gesellschafter zu einer den
Wert nicht erreichenden Gegenleistung (§ 2 Abs. 1 Nr.
4 Buchstabe c KVStG) und die Übernahme von Gegenstän-
den der Gesellschafter zu einer der Wert übersteigen-
den Gegenleistung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe d KVStG).
Unentgeltliche oder verbilligte Nutzungs- oder Gebrauchs-
überlassungen sind also vom Gesetzgeber als Eigenkapi-
talzuführungen angesehen worden, weshalb sie in die Tat-

1) wobei über § 5 Abs. 1 EStG auch die handelsrechtlichen Grund-
sätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten sind.

2) Vgl. 4. Abschnitt § 2 B 2.

3) S. FN 3 auf S. 236.

bestände des § 2 KVStG aufzunehmen waren. An das weiter oben gesagte anknüpfend ist der Katalog der steuerpflichtigen Tatbestände des Gesellschaftsteuerrechts eine aus Gründen der Rechtssicherheit und Praktikabilität vorgenommene Aufzählung, welche nicht alle Einlagen in Kapitalgesellschaften erfassen will. Die entgegen der Rechtsprechung des BFH vertretene Ansicht, der Überlassung von Gegenständen - aus welchen Gründen auch immer - den Einlagecharakter zuzusprechen, wird durch die vom Gesetzgeber vorgenommene Regelung in § 2 KVStG gestützt. Ob das seine Absicht war, ist unerheblich. Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen können Eigenkapitalzuführungen sein. Werden die übrigen Voraussetzungen erfüllt, sind sie als verdeckte Einlagen zu qualifizieren. Die umfangreichen Begründungen des BFH¹⁾, die Einlagefähigkeit dieser Überlassungen von Gegenständen zu verneinen, sind damit gegenstandslos. Sie werden bereits durch die gesellschaftsteuerliche Behandlung ad absurdum geführt.

Über die Einlagefähigkeit unentgeltlicher Dienstleistungen des Gesellschafters ist damit noch keine Entscheidung gefallen. Nach herrschender Ansicht²⁾ kommt Gesellschaftsteuerpflicht für sie nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG nicht in Betracht. Sie ist nicht mehr in die erschöpfende Aufzählung der steuerlichen Tatbestände einzuordnen. Grundsätzlich soll ihnen nach Auffassung der Gesellschaftsteuer-Kommentatoren³⁾ aber der Charakter einer Eigenkapitalzufuhr zugesprochen werden, weshalb sie aufgrund der Tatbestände des § 2 Abs. 1 Nr. 2 und 3 KVStG zur

1) Vgl. z.B. BFH-Urteil v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

2) Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 117, S. 109 und Tz 151, S. 119; ders.: Gesellschaftsteuer, NWB, S. 190 und S. 194; Kinnebrock, Franz: a.a.O., S. 70; Wunder, Erich: Steuerpflichtige Tatbestände ..., S. 48; oAdv: Anmerkung zum BFH-U. v. 8. Mai 1963 II 92/61. In: HFR 1963, S. 433. A.A. Brönnner-Kamprad: a.a.O., Anm. 45 zu § 2 KVStG, S. 42.

3) Vgl. z.B. Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 70, S. 90.

zur Gesellschaftsteuerpflicht führen würden. Damit wäre wieder ein Gegensatz zur ertragsteuerlichen Beurteilung hergestellt. Im Körperschaftsteuerrecht wird zukünftigen unentgeltlichen Dienstleistungen immer die Einlagefähigkeit abgesprochen. In Anlehnung an die gesellschaftsrechtliche Behandlung ist dieser Ansicht im Ergebnis zuzustimmen. Was körperschaftsteuerrechtlich keine Einlage ist, kann - falls das KVStG keine Ausnahmenvorschrift aufweist - auch gesellschaftsteuerlich nicht anders beurteilt werden. Das Zuführen von Eigenkapital kann steuerrechtlich nie durch unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen des Gesellschafters vorgenommen werden.

Nach Ansicht des I. Senats des BFH ist ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht geeignet, Gegenstand einer verdeckten Einlage zu sein¹⁾. Da die Kapitalgesellschaft ihn "ohne Gegenleistung" erhalten habe, dürfe er aufgrund § 153 Abs. 5 AktG über § 5 EStG nicht aktiviert werden, weshalb es an einer Voraussetzung der verdeckten Einlage, der Vermehrung des Bilanzvermögens der Gesellschaft, fehle. Im Kapitalverkehrsteuerrecht ist die Gesellschaftsteuerpflicht einer unentgeltlichen Überlassung des Firmenwertes aufgrund der Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c KVStG unbestritten²⁾. Der Geschäftswert soll also nach Auffassung des KSt-Senats nicht den Charakter einer verdeckten Einlage haben, während ihm dieser vom II. Senat zugesprochen wird. Die Aussage, der ertragsteuerliche Einlagenbegriff sei weiter als der gesellschaftsteuerliche, würde sich damit in ihr Gegenteil verkehren. Dieser Folgerung ist

1) BFH-U. v. 29. Jan. 1975 I R 135/70, BStBl 1975 II S. 553 ff.

2) Vgl. BFH-Urteile v. 16. Juni 1970 II 95-96/64, BStBl 1970 II S. 690 ff. u. v. 12. April 1972 II 34/63, BStBl 1972 II S. 717 ff. S. auch Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 160 f., S. 122 f. und Brönner-Kamprad: a.a.O., Anm. 50 f. zu § 2 KVStG, S. 48 f.

nicht zuzustimmen. Das Vermehren des Bilanzvermögens kann nicht Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Einlage sein. Auch ertragsteuerlich ist die unentgeltliche Überlassung eines Firmenwertes durch den Gesellschafter als Einlage anzusehen, welche aber wegen der Sondervorschriften des § 153 Abs. 5 AktG und des § 5 Abs. 2 EStG (§ 6 Abs. 1 S.1 KStG) außer Ansatz bleibt. Der Begriff der verdeckten Einlage wird dadurch nicht eingeengt.

c) Außenfinanzierung

Dieses Tatbestandsmerkmal ist für Ertrag- und Kapitalverkehrsteuerrecht gleich zu beurteilen. Für die offene Einlage geht auch der Gesetzgeber von dieser Betrachtung aus. Erhöht eine Kapitalgesellschaft ihr Nennkapital durch Umwandlung offener Rücklagen in Nennkapital aufgrund der §§ 207 ff. AktG oder aufgrund des KapErhG, ist grundsätzlich von einer Gewinnausschüttung mit anschließender Wiedereinlage auszugehen, was gemäß § 1 KapErhStG ertragsteuerlich und gemäß § 7 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a KVStG unberücksichtigt bleibt. Ertrag- und gesellschaftsteuerlich ist Außenfinanzierung gegeben.

Deckt die Kapitalgesellschaft die Verpflichtung des Gesellschafters nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KVStG durch eigene Mittel ab, steht das der Leistung durch den Gesellschafter gleich und unterliegt der Gesellschaftsteuer. Das ist für die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung erfolgte Leistung im KVStG ausdrücklich festgelegt (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KVStG). Für die freiwilligen Leistungen kann diese Vorschrift keine Gültigkeit haben. Zur verdeckten Einlage besteht keine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung.

d) Erhöhung des Gesellschaftsvermögens

Diese Voraussetzung trägt wesentlich zur Abgrenzung der verdeckten Einlage von den Leistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter und von den offenen Einlagen bei. Stehen sich Gesellschaft und Anteilseigner als Geschäftspartner gegenüber und sind Leistung und Gegenleistung gleich hoch, wird das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht. Ist eine Gegenleistung der Kapitalgesellschaft nicht oder nur in geringem Umfang zu verzeichnen, stellt sich der Vorgang als Kapitalzufuhr des Gesellschafters dar, welche eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens herbeiführt. Andererseits erfordert das Begründen einer offenen Einlage andere Merkmale als eine bloße Vermögenserhöhung.

Die Problematik, inwieweit die Voraussetzung einer freiwilligen Leistung, welche geeignet sein muß, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 KVStG) mit dem Merkmal der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens übereinstimmt, wurde oben bereits beantwortet. Es handelt sich um ein spiegelbildliches Betrachten des gleichen Phänomens. Deshalb kann sich eine unterschiedliche Beurteilung nicht ergeben.

3. Objektiv-subjektives Tatbestandsmerkmal: Freiwilligkeit der Leistung

Die Freiwilligkeit einer Leistung grenzt die verdeckte Einlage von einem Teil der offenen Einlagen ab und zwar von dem, welcher auf einer gesellschaftsrechtlichen oder unmittelbar einem Gesetz entspringenden Verpflichtung beruht. Wichtiger aber ist die Aufgabe dieses Merkmals, die gesellschaftlichen Leistungen des Gesellschafters von den Leistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr zwischen Anteilsinhaber und Gesellschaft

abzugrenzen. Dabei ist gerade im Gesellschaftsteuerrecht das subjektive Element, das bei der freiwilligen Leistung des Gesellschafters mitspielt, noch nicht in aller Deutlichkeit gesehen worden. Eine Kapitalzufuhr auf gesellschaftlicher Grundlage liegt nicht vor, wenn die Leistung auf besonderen gegenseitigen Verträgen mit Austausch gleichwertiger Leistungen beruht. Ein Leistungsungleichgewicht festzustellen, ist nur bei objektivierter Betrachtungsweise möglich, d.h., es muß ein Maßstab gefunden werden, mit dem die Leistung des Gesellschafters zu vergleichen ist. Dieser Maßstab ist die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nach § 347 HGB. Er gilt im Ertrag- und im Gesellschaftsteuerrecht gleichermaßen. Da er nicht darauf abstellt, ob die Gegenleistung für einen Vermögensgegenstand z.B. unangemessen hoch ist, sondern darauf, wie ein ordentlicher Kaufmann die Sachlage beurteilt, wird von objektiv-subjektiver Methode gesprochen. Im Schrifttum ist auf diese Betrachtungsweise im Bezug auf die gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände und damit die freiwilligen Leistungen noch nicht eingegangen worden. Daß sie auch im Gesellschaftsteuerrecht Gültigkeit hat, ergibt sich schon aus der Bewertung mit dem gemeinen Wert (§ 8 Nr. 2 KVStG), der auf den gewöhnlichen Geschäftsverkehr abstellt.

B. Bewertung

Die Gesellschaftsteuer wird bei Leistungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 KVStG) vom Wert der Leistung berechnet (§ 8 Nr. 2 KVStG), welcher dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) gleichzusetzen ist. Im Körperschaftsteuerrecht ist diese Frage für die verdeckte Einlage nicht so eindeutig geklärt. Das Problem stellt sich auch anders. Es wird nicht auf die Leistung als solche abgestellt sondern auf die Bewertung des Vermögensgegenstandes bei der begünstigten Kapitalgesellschaft und beim einlegenden Gesellschafter. Im Ergebnis ergibt sich m.E. dadurch

keine andere Beurteilung. Beidemale ist - entgegen der überwiegenden, nicht unbestrittenen Auffassung¹⁾, welche bei der Kapitalgesellschaft den Teilwert zugrundelegen will - vom gemeinen Wert auszugehen, weshalb auch beim Wertansatz uneingeschränkte Übereinstimmung bei beiden Gesetzen zu konstatieren ist.

C. Verdeckte Einlage im Konzern

Kapitalverkehrsteuer- und Körperschaftsteuerrecht gehen von der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften aus. Kapitalmäßige Verflechtungen begründen keine Ausnahme von diesem Grundsatz. Dem Einheitsgedanken des Konzerns im Ertragsteuerrecht wird durch die gesetzliche Regelung der Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag in § 7a KStG und des Schachtelprivilegs nach § 9 KStG in gewisser Weise Rechnung getragen. Das Gesellschaftsteuerrecht nimmt die Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag lediglich zur Kenntnis (§ 2 Abs. 2 KVStG) und klärt einige Streitpunkte. Die frühere Rechtsprechung²⁾ hat mit der sog. "Zweckwillenstheorie" kurioserweise einerseits für das Kapitalverkehrsteuerrecht die rechtliche Selbständigkeit der Organgesellschaft betont, andererseits dann ihre wirtschaftliche Selbständigkeit völlig verneint, indem sie alle ihr vom Organträger gegebenen Mittel ansah als in der Eigenschaft als Gesellschafter gewährt. An dieser Lehre hält der BFH nur noch in eingeschränktem Umfang fest³⁾. Die Rechtsprechung zur verdeckten Einlage über nahe-

1) Vgl. z.B. Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 56 zu § 6 KStG, S. K 50 (Stand: Febr. 1975).

2) Vgl. die ausführliche Zitierung bei Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 84 ff., S. 96 ff.

3) BFH-U. v. 14. März 1967 II 40/62, BStBl 1967 III S. 423 ff.

stehende Personen hat körperschaftsteuerlich ein Dreiecksverhältnis Gesellschaft-nahestehende Person-Kapitalgesellschaft geschaffen. Aus diesem Grund können Einlagen nicht nur über Schwestergesellschaften¹⁾ sondern auch über Angehörige (§ 10 StAnpG) und sonstige dem Gesellschafter in irgendeiner Weise Nahestehende vorgenommen werden. Der I. Senat des BFH will diese Konstruktion nur beim Einbringen einlagefähiger Wirtschaftsgüter konsequent durchführen, nicht aber bei Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen²⁾.

Eine Art Dreieckstheorie ist für das Gesellschaftsteuerrecht in § 4 KVStG geregelt. Nicht nur der Rechtsprechung, auch dem Gesetzgeber ist also das Einlegen von Gegenständen über dritte Personen nicht fremd. Als nahestehend werden Personenvereinigungen betrachtet, an denen der Gesellschafter als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist. Dann wird die Gesellschaftsteuerpflicht nicht ausgeschlossen. Es müssen die sonstigen Voraussetzungen des § 2 KVStG zusätzlich erfüllt sein; bei der verdeckten Einlage die Tatbestandsmerkmale, wie sie sich aus § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG bzw. aus ihrer Begriffsbestimmung ergeben. Aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ist die Dreiecks konstruktion auch bei unentgeltlicher oder verbilligter Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung durchzuführen. Die früher befürwortete Ausdehnung des § 4 KVStG auf den sog. "organischen Machtkreis" wurde von der

1) Zur Definition s. 3. Abschnitt § 4 B.

2) Vgl. BFH-Urteile v. 9. März 1962 I 203/61 S, BStBl 1962 III S. 338 und v. 3. Febr. 1971 I R 51/66, BStBl 1971 II S. 408 ff.

BFH-Rechtsprechung nicht aufrecht erhalten¹⁾. Nie aber sollte bei Leistungen des Gesellschafters Gesellschaftsteuerpflicht über § 4 KVStG entstehen²⁾.

Die Rechtsprechung des I. Senats weicht von der kapitalverkehrssteuerlichen Dreieckstheorie in zweifacher Weise ab:

- sie dehnt sie auf alle dem Gesellschafter nahestehende natürliche und juristische Personen aus und
- sie beschränkt sie auf die sog. einlagefähigen Wirtschaftsgüter.

Nach der hier vertretenen Auffassung stimmt der Umfang der einlagefähigen Gegenstände mit dem Umfang der freiwilligen Leistung nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG zum allergrößten Teil überein. Es wird auf die Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal "Zuführen von Eigenkapital" verwiesen. Andererseits ist die Annahme einer verdeckten Einlage über einen Dritten Ausdruck wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Inwieweit sie im Kapitalverkehrssteuerrecht für Leistungen anderer Personen Geltung hat, ist in § 4 KVStG niedergelegt. Aus diesem Grund muß der Kreis der Nahestehenden i. S.d. KVStG kleiner sein als der Kreis i. S.d. KStG. Nur ein genau umrissener Ausschnitt kann den gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand erfüllen. § 4 KVStG bezweckt deshalb weniger, ein Umgehen der Steuerpflicht zu verhüten, als das Ausufern des wirtschaftlich zu sehenden Begriffs der verdeckten Eigenkapitalzufuhr im Gesellschaftsteuerrecht zu vermeiden.

1) Zur früheren Auffassung vgl. Wunschel: a.a.O., S. 158 f. und Boruttau, a.a.O., S. 37.
Zur BFH-Rechtsprechung s. insbes. U. v. 22. Nov. 1962 II 19/58 S, BStBl 1963 III S. 64 ff.

2) Mirre, Ludwig: Beziehungen zwischen Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer. In: DStZ 1936, S. 1321.

Trotz Vorliegen einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag sind nach beiden Steuerrechtsgebieten verdeckte Einlagen möglich. Für das Kapitalverkehrsteuerrecht zeigt sich diese Beurteilung auch als Ansicht des Gesetzgebers. § 2 Abs. 2 Nr.2 KVStG wäre überflüssig, nähme ein Ergebnisabführungsvertrag freiwilligen Leistungen das Eignen zur Werterhöhung¹⁾. Im Ertragsteuerrecht vertritt die höchstrichterliche Rechtsprechung²⁾ die gleiche Ansicht.

Interessant ist in diesem Zusammenhang ein Vergleich der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr.2 KVStG mit § 7a Abs. 1 Nr.5 KStG. Voraussetzung zur körperschaftsteuerlichen Anerkennung einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag ist u.a., daß die Organgesellschaft Beträge aus dem Jahresüberschuß nur insoweit in freiwillige Rücklagen einstellt, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Werden entgegen dieser Bestimmung Rücklagen gebildet, soll das die steuerliche Nichtanerkennung des Gewinnabführungsvertrages zur Folge haben³⁾. Entsprechend gilt nach § 2 Abs. 2 Nr.2 KVStG im Umkehrschluß der Verzicht des Gesellschafters auf einen Teil des Jahresüberschusses der Kapitalgesellschaft als freiwillige Leistung i.S. des § 2 Abs. 1 Nr.4 Buchstabe b KVStG, soweit dieser Teil des Jahresüberschusses in die freiwillige Rücklage eingestellt wird, dies aber bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich nicht begründet ist. Der Verzicht des Organträgers auf einen Teil des Jahresüberschusses

1) Ebenso Egly, Hans: GesSt-Kommentar, Tz 154, S. 120.

2) BFH-Urteile v. 26. Juli 1967 I 138/65, BStBl 1967 III S. 733 und v. 30. April 1968 I 161/65, BStBl 1968 II S. 720 ff.

3) Becker/Kießling: a.a.O., S. 125 f.; zweifelnd Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 49 zu § 7a KStG, S. K 53 (Stand: April 1971); a.A. von Schilling, Otto: Die steuerliche Organschaft. In: WPg 1969, S. 473 ff. (S. 477).

gilt also als verdeckte Einlage.

Welche Konsequenzen aber ergeben sich aus der dadurch verursachten körperschaftsteuerlichen Nichtanerkennung des Ergebnisabführungsvertrages? Die Organgesellschaft ist nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuern und mit ihrem Einkommen zur Körperschaftsteuer zu veranlagern. Die Gewinnabführung ist als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen¹⁾, auf die der Organträger gegebenenfalls das Schachtelprivileg nach § 9 KStG in Anspruch nehmen kann. Gesellschaftsrechtlich wird nur der um die Einstellung in die Rücklage verminderte Betrag abgeführt²⁾. Die steuerlich als wirtschaftlich nicht begründet angesehene Rücklagenzuführung ist als thesaurierter Gewinn zu beurteilen, der bei der Organgesellschaft dem Regelsteuersatz unterworfen wird.

Eine andere Einschätzung erfährt der Vorgang, wenn bei wirtschaftlich nicht begründeter Einstellung in die freie Rücklage die steuerliche Anerkennung der Organshaft nicht versagt wird. Dann gilt § 7a Abs. 1 KStG, weshalb das g e s a m t e Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen ist. Mit von Schilling³⁾ ist die unzulässigerweise gebildete Rücklage als Forderungsverzicht und damit als verdeckte Einlage anzusehen. Dann besteht wieder Übereinstimmung zwischen körperschaftsteuerlicher und kapitalverkehrsteuerlicher Beurteilung.

1) Vgl. Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 192, S. 160. A.A. Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 114 f. zu § 7a KStG, S. K 99 ff. (Stand: April 1971).

2) Vgl. Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 2 zu § 301 AktG, S. 1644.

3) von Schilling, Otto: a.a.O., S. 477.

Die Verlustübernahme durch den Organträger bei bestehendem Ergebnisübernahmevertrag ist eine offene Einlage. Nach § 2 Abs. 2 Nr.1 KVStG gilt sie als Leistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (§ 2 Abs. 1 Nr.2 KVStG), im Sinne der gegebenen Begriffsbestimmungen also als offene Kapitalzufuhr. Das gleiche muß - entgegen einiger Stimmen¹⁾ - auch für das Körperschaftsteuerrecht gelten. Sonstige Verlustübernahmen oder die Übernahme sog. vororganschaftlicher Verluste durch den Gesellschafter sind verdeckte Einlagen i.S. beider Gesetze. Gleich zu beurteilen sind auch gesellschaftliche Vorgänge zwischen Schwestergesellschaften, wenn das Mutterunternehmen mit beiden Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen hat. Andere "Verwandtschaftsgrade"²⁾ werden gesellschaftsteuerlich nicht erfaßt, können körperschaftsteuerlich jedoch zu Vermögenszuführungen über nahestehende Personen führen.

D. Verdeckte Einlage im Außensteuerrecht

Das Gesellschaftsteuerrecht sieht in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KVStG nur Leistungen in inländische Kapitalgesellschaften. Von Außensteuerrecht kann in diesem Zusammenhang nur gesprochen werden, wenn die Kapitalzufuhr durch einen ausländischen Gesellschafter in eine inländische Gesellschaft erfolgt. Der umgekehrte Fall wird vom Kapitalverkehrsteuerrecht nicht erfaßt. Das Ertragsteuerrecht betrachtet die Einlage aus der Sicht des Gesellschafters und aus der Sicht der Kapitalgesellschaft. Wegen der ertrag- und ver-

1) z.B. Döllner, Georg: vGA und vE, S. 132 und 140; - wr -: a.a. O., S. 86.

2) z.B. "Großmutter"- und "Enkel"-Gesellschaft.

mögensteuerlichen Konsequenzen einer Eigenkapitalzuführung ist auch die Zuwendung durch einen inländischen Anteilseigner an ein ausländisches Unternehmen von Interesse. Dieser Weg der verdeckten Einlage ist für einen Vergleich mit dem Gesellschaftsteuerrecht nicht geeignet. Nur der umgekehrte Fall des Einbringens in eine inländische Kapitalgesellschaft bietet sich dafür an.

Nachdem für die Gesellschaftsteuerpflicht Nationalität, Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung des Gesellschafters belanglos sind, sind bei verdeckten Einlagen durch ausländische Anteilseigner die allgemeinen Vorschriften des KVStG anzuwenden. Auch Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen unterliegen der Gesellschaftsteuer. Im Körperschaftsteuerrecht ist diese Frage umstritten¹⁾. Sie wurde meist nur in Zusammenhang mit Zuwendungen an ausländische Kapitalgesellschaften gesehen, die hier nur mittelbar interessieren. Andererseits ist eine unterschiedliche Beurteilung nicht gerechtfertigt, weshalb die Grundsätze auch für den umgekehrten Fall gelten müßten. Nach jetzt überwiegender Ansicht²⁾ sollen auch im Außensteuerrecht die innerstaatlichen Maßstäbe zum Begründen verdeckter Einlagen Anwendung finden. Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen würden bei Einbringen durch einen ausländischen Kapitalseigner keine verdeckte Einlage begründen. Eine Übernahme der innerstaatlichen Regel ist zu befürworten. Sie muß aber anders aussehen als die von der herrschenden Meinung³⁾ vertretene. Auch Nutzungs-

1) Vgl. 3. Abschnitt § 7 B 1.

2) Vgl. statt vieler von Wallis, Hugo: Grundzüge und Tendenzen zur Ertragsbesteuerung von Gesellschaften. In: StbJb 1973/74, S. 94.

3) Sie verneint die Einlagefähigkeit von Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen. Vgl. 3. Abschnitt § 2 B 2.

und Gebrauchsüberlassungen können einlagefähig sein. Hier stimmen körperschaft- und gesellschaftsteuerliche Beurteilung im Außensteuerrecht überein.

Die Dreieckstheorie ist auch im Außensteuerrecht anzuwenden. Ein Vergleich ist nur bei einem geringen Ausschnitt möglich. Die begünstigte Kapitalgesellschaft muß sich im Inland, Gesellschafter oder Personenvereinigung, an der er als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist, müssen sich im Ausland befinden. Für diesen genau umrissenen Bereich herrscht Übereinstimmung beim Beurteilen der verdeckten Kapitalzufuhr nach beiden Gesetzen¹⁾.

E. Gegenüberstellung der verdeckten Einlage nach beiden Steuergesetzen

Eine Übersicht über die Berührungspunkte der verdeckten Einlage bei Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer ist im Anhang²⁾ niedergelegt.

§ 3 Die gemeinsame Grundlage als Bezugspunkt der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht

In einer Anmerkung zum RFH-Urteil vom 10. Okt. 1933³⁾ hat Mirre⁴⁾ die Rechtsprechung zum Verhältnis vom

1) A.A. die herrschende Meinung bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzungs- bzw. Gebrauchsüberlassung.

2) S. XV ff.

3) I A 336/32, RStBl 1934, S. 46 f.

4) Mirre, Ludwig: Zur Rechtsprechung B. Zum Körperschaftsteuergesetz. In: StuW 1934 Rechtsprechung Sp. 378 ff. (Sp. 379 ff.).

KStG zum Gesellschaftsteuerrecht kritisiert. Seines Erachtens sind die beiden Gesetze nicht bewußt aufeinander abgestimmt. Da das KVStG aber alle jene Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterwerfen wolle, die sich wirtschaftlich als gesellschaftliche Einlagen darstellten und da bei solchen Vermögenmehrungen der Gesellschaft von einem Betriebsgewinn keine Rede sein könne, wäre eine Körperschaftsteuerpflicht ungerechtfertigt. Deshalb könne nur entweder gesellschaftsteuerpflichtige Einlage oder körperschaftsteuerliche Betriebseinnahme vorliegen, **n i e m a l s** **a b e r g l e i c h z e i t i g b e i d e s .** Im Kommentar zum KStG hat Mirre¹⁾ diese Ansicht dahingehend modifiziert, daß sich im Grundsatz Kapitalverkehrsteuer und Körperschaftsteuer ausschließen, ohne daß allerdings im Einzelfalle die Behandlung eines Vorgangs für eine Steuer, insbesondere auch bei unrichtiger Sachbehandlung²⁾, stets dessen gleichzeitige Behandlung für die andere Steuer ausschliesse. Eine völlige Übereinstimmung des Begriffs der Einlage nach beiden Gesetzen ist also auch nach Ansicht von Mirre nicht gegeben.

Wie ist zu einem sachgerechten Ergebnis zu kommen, wenn eine Steuerart die Zuführung von Eigenkapital erfassen will, die andere jedoch gerade das von der Steuer ausnehmen will, was sich als gesellschaftliche Einlage darstellt? Die Lösung liegt in einer dem Grundsatz nach gleichen Interpretation des Einlagenbegriffs. Ausgangspunkt dafür ist § 4 Abs. 1 S.3 EStG, welcher sinngemäß auf Einlagen in Kapitalgesellschaften angewandt werden kann. Von einer steuerrechtli-

1) Mirre/Dreutter: a.a.O., Anm. 8 zu § 6 KStG 1934, S. 178.

2) Ebenso Herrmann/Heuer: a.a.O., Anm. 53 zu § 6 KStG, S. K. 48 (Stand: Febr. 1975).

chen Einlage ist deshalb zu sprechen, wenn der Unternehmer oder Gesellschafter seinem Betrieb Eigenkapital von außen zuführt. Auf dieser Grundlage sind die verdeckten Einlagen nach beiden Gesetzen zu sehen. Im Ertragsteuerrecht begnügt man sich mit einem Tatbestand¹⁾, im Gesellschaftsteuerrecht hat man deren mehrere²⁾. Wenn die Unterteilung im Kapitalverkehrsteuerrecht einen Sinn haben soll, so den, durch genaues Abgrenzen und Umschreiben der Tatbestände die Rechtssicherheit zu fördern³⁾. Aus diesem Grund wird in Kauf genommen, nicht alle Eigenkapitalzuführungen erfassen zu können.

Entscheidend für die Beurteilung aber ist die gemeinsame Grundlage, der Begriff der Einlage. Er ist für das Körperschaftsteuerrecht zu modifizieren, soweit eine gesetzliche Vorschrift ein Abweichen von der Definition oder einem Tatbestandsmerkmal erfordert. Die aus Gründen der Rechtssicherheit erfolgte abschließende Aufzählung der gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände in § 2 KVStG kann nicht zu einem Ausweiten des Einlagenbegriffs führen, nur zu einer **E i n n e g u n g**. Der körperschaftsteuerliche Einlagenbegriff ist weiter als der gesellschaftsteuerliche. Sind die Tatbestandsmerkmale erfüllt, liegt eine verdeckte Einlage vor. Durch eine steuerrechtliche Norm kann sie nicht als nicht existent angesehen werden; es liegt lediglich keine Einlage **i m S i n n e d e s b e t r e f f e n d e n S t e u e r g e s e t z e s** vor.

-
- 1) Für Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften § 4 Abs. 1 S. 3 EStG; für Körperschaften fehlt eine ausdrückliche Bestimmung.
 - 2) § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG.
 - 3) Ebenso Thiel, Jochen: Anmerkung zum BFH-Urteil II 176/61 v. 8.11.1967. In: StRK KStG § 2, R. 73.

Eine korrespondierende Beurteilung der Einlage nach Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht wäre sicherlich wünschenswert. Weder soll es zu einer Zweifachbesteuerung noch zu einer Nichterfassung einer verdeckten Eigenkapitalzufuhr kommen. So begrüßenswert das Tatbestandsverzeichnis des § 2 KVStG aus Gründen der Rechtssicherheit ist, darf es doch nicht zu einem Einengen des Einlagenbegriffs führen. Es gibt Hinweise darauf, inwieweit der Gesetzgeber bestimmte Vorgänge zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft als Eigenkapitalbildung ansieht, muß deswegen aber nicht die ganze Palette der Zuwendungen durch Anteilseigner erfassen. Bei richtiger Beurteilung kann es demnach zu einer Zweifachbesteuerung außer im Falle der unentgeltlichen Überlassung des Firmenwertes - vorausgesetzt, der Kreis der steuerpflichtigen Personen stimmt überein - nicht kommen. Denn immer ist durch die Aufzählung in § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG die verdeckte Einlage gesellschaftsteuerlich eingegrenzt. Gerade dieses Eingrenzen kann umgekehrt zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung bei der Körperschaftsteuer (durch Qualifizieren als Einlage) u n d bei der Kapitalverkehrsteuer (wenn der Vorgang nicht unter die gesellschaftsteuerlichen Tatbestände fällt) führen. Ein solches Ergebnis kann als vom Gesetzgeber gewollt unterstellt werden, da es für eine exakte Abgrenzung der Gesellschaftsteuerpflicht Gründe gibt. Das darf aber nicht dazu führen, eine Übernahme des gesellschaftsteuerlichen Tatbestandskataloges auf die Einlage im Körperschaftsteuerrecht zu fordern. Dann könnte eine Gesetzesänderung im Gesellschaftsteuerrecht Auswirkungen auf die körperschaftsteuerliche Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft haben! Niemand hat die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Rechts-

instituts der verdeckten Stammeinlage gefordert, weil § 3 KVStG, der die kapitalverkehrsteuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen regelte, gestrichen wurde. Die entscheidende Beziehung zwischen Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer bezüglich der verdeckten Einlage besteht in dem gleichen steuerlichen Einlagenbegriff, der als Ausgangspunkt für das Qualifizieren von Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft verwendet wird. Allerdings gibt § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG Anhaltspunkte dafür, was der Gesetzgeber selbst als verdeckte Eigenkapitalzufuhr ansieht und erleichtert somit die ertragsteuerliche Beurteilung. Auch für die Abgrenzung der offenen von der verdeckten Einlage gibt § 2 KVStG wertvolle Hinweise.

THESENFÖRMIGE ZUSAMMENFASSUNG

1. Der Einlagebegriff ist mehrdeutig. Er wird im Handels- und Steuerrecht in unterschiedlicher Weise interpretiert. Gesellschaftsrechtlich sind darunter ausschließlich Leistungen zum Begründen von Mitgliedschaftsrechten und die Nachschüsse im Sinne der §§ 26 ff. GmbHG zu verstehen.
2. Eine allgemeine steuerrechtliche Einlagendefinition ist in keinem Steuergesetz niedergelegt. Im Ertragsteuerrecht ist auf § 4 Abs. 1 S.3 EStG zurückzugreifen, der sinngemäß auch für die Einlage in Kapitalgesellschaften Gültigkeit hat.
Das Gesellschaftsteuerrecht kennt den Begriff der Einlage nicht. Es spricht von Leistungen des Gesellschafters. Ein materieller Unterschied besteht deswegen aber nicht. Es handelt sich lediglich um zwei Betrachtungsweisen von unterschiedlichen Standorten aus.
3. Von einer Einlage kann gesprochen werden, wenn der Unternehmer oder Gesellschafter dem Betrieb Eigenkapital von außen zuführt. Unter diese Begriffsbestimmung kann sowohl die Einlage im Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften (§ 4 Abs. 1 S.3 EStG) als auch die Einlage in Körperschaften subsumiert werden.
4. Eine Einlage kann offen oder verdeckt vorgenommen werden. Eine Einlage ist verdeckt, wenn sie freiwillig geleistet wird und lediglich zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens führt. Von einer offenen Einlage wird bei einer aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung erfolgten Leistung des Gesellschafters gesprochen. Sie kann aber auch freiwillig gewährt werden, falls sie zu erhöhten Gesellschaftsrechten für den Gesellschafter führt.
5. Eine steuerliche verdeckte Einlage muß folgende Tatbestandsmerkmale erfüllen:
 - a) objektiv

- Gesellschaftereigenschaft
- Zuführen von Eigenkapital
- Außenfinanzierung
- Erhöhung des Gesellschaftsvermögens

b) objektiv-subjektiv: Freiwilligkeit der Leistung

6. Im Körperschaftsteuerrecht ist auch die unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung als Eigenkapitalzufuhr anzusehen, nicht aber die Dienstleistung des Gesellschafters. Zur Abgrenzung der verdeckten Einlage von den Leistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter ist als Maßstab wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (§ 347 HGB) heranzuziehen.

Die Bewertung der verdeckten Einlage erfolgt sowohl bei der Kapitalgesellschaft als auch beim Anteilseigner mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG).

Eine Einlage kann auch über eine dritte Person erfolgen. Die Dreieckstheorie bezieht sie als dem Gesellschafter nahestehend mit in die Betrachtung ein.

Diese Konstruktion ist ebenso bei Leistungen zwischen Schwestergesellschaften anzuwenden. Es ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft und von einer verdeckten Einlage der Muttergesellschaft an die begünstigte Schwestergesellschaft auszugehen.

Die Dreieckstheorie muß konsequent auch bei Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen durchgeführt werden.

Das Bestehen einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag (§ 7a KStG) ist ohne Einfluß auf die steuerliche Beurteilung einer verdeckten Einlage. Ein als verdeckte Einlage und ein als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierter Vorgang können nicht miteinander saldiert werden. Ein Vorteilsausgleich ist nicht möglich.

Eine verdeckte Einlage kann nicht rückgängig, d.h. ungeschehen gemacht werden.

Die Rückgewähr verdeckter Einlagen ist als steuerfreie Kapitalrückzahlung zu werten und führt beim Gesellschafter nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Trotzdem können sie bei der Auflösung der Rücklage und Ausschüttung aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses zu höheren berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen (§ 19 Abs. 3 KStG) führen.

Im Außensteuerrecht erfährt die verdeckte Einlage durch Art. 9 OECD-Musterabkommen und durch § 1 AStG keine andere Behandlung. Sie ist nicht anders als im Inland zu beurteilen.

7. Im Gesellschaftsteuerrecht ist die verdeckte Einlage in § 2 Abs. 1 Nr.4 KVStG gesetzlich festgelegt. Der Gesetzgeber selbst sieht Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen als Eigenkapitalzufuhr an (§ 2 Abs. 1 Nr.4 Buchstabe c KVStG).

Es gelten die gleichen Tatbestandsmerkmale wie bei der verdeckten Einlage im Körperschaftsteuerrecht. Einschränkungen ergeben sich durch die Regelung im KVStG.

Die Bewertung erfolgt mit dem Wert der Leistung (§ 8 Nr.2 KVStG), d.i. der gemeine Wert (§ 9 BewG).

Der Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen im Sinne der Dreieckstheorie ist im Gesellschaftsteuerrecht durch § 4 KVStG auf die Personenvereinigungen eingeschränkt, an denen der Gesellschafter als Mitglied oder Gesellschafter beteiligt ist.

Auch bei Bestehen einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag sind freiwillige Leistungen des Organträgers möglich. Das ergibt sich im Umkehrschluß aus § 2 Abs. 2 Nr.2 KVStG.

Für das Kapitalverkehrsteuerrecht sind verdeckte Einlagen durch inländische Gesellschafter an ausländische Kapitalgesellschaften nicht von Belang.

8. Im Grundsatz ist die verdeckte Einlage nach Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht gleich zu beurteilen. Dieses Ergebnis beruht auf dem gleichen steuerlichen Einlagenbegriff. Durch eine gesetzliche Norm kann dieser Begriff nicht ausgeweitet, nur eingeschränkt werden. Das ist für das Kapitalverkehrsteuerrecht in wesentlich größerem Umfang geschehen als für das Ertragsteuerrecht. Die in beiden Gesetzen steuerlich relevante Einlage ist aber immer einheitlich zu sehen.

ANHANG

Gegenüberstellung der verdeckten Einlage nach Körperschaftsteuer- und Gesellschaftsteuerrecht

Vorgang	KStG	KVStG	herrschende Meinung	Bemerkungen eigene Auffassung
A. Steuerart	Besitzsteuer	Verkehrssteuer	-	-
B. Gegenstand der Besteuerung	Einkommen	Tatbestände des § 2	-	-
C. Grundsatz: Berücksichtigen von vE	§ 6 Abs. 1 S. 1	§ 2 Abs. 1 Nr. 4	Körperschaftsteuerlich aufgrund § 4 Abs. 1 S. 3 EStG	Kstlich aufgrund eines allg. ertragsteuerlichen Grundsatzes, welcher für Einzelunternehmen und Mitunternehmensschaften in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG seinen Ausdruck gefunden hat und sinngemäß auch für Kapitalgesellschaften gilt
D. Kreis der betroffenen Personen	§ 1 Abs. 1	§ 5 Abs. 1 und 2	-	-
E. Tatbestandsmerkmale 1. Allgemeines	-	-	Die Voraussetzungen werden bei beiden Gesetzen unterschiedlich gesehen. Eine Verbindung wird nicht hergestellt.	Grundsätzlich gleiche Tatbestandsmerkmale

Vorgang	KStG	KVStG	herrschende Meinung	Bemerkungen eigene Auffassung
2. Gesellschafter- eigenschaft	-	§ 6 Abs. 2	Höhe der Beteiligung nicht entscheidend. § 11 Nr. 2 und 3 StAnpG anwendbar	wie h.M. wie h.M.
3. Zuführen von Eigenkapital	-	§ 2 Abs. 1 Nr. 4 Buch- staben a - d	Gebrauchs- und Nutzungs- überlassungen haben kör- perschaftsteuerlich keine Einlagefähigkeit. Ebenso Dienstleistungen des Gesellschafters.	Gebrauchs- und Nutzungs- überlassungen können Ei- genkapitalzuführungen sein, nicht aber Dienst- leistungen (Anlehnung an die gesellschaftsrecht- liche Einlagefähigkeit).
Sonderproblem Firmenwert	§ 5 EStG (§ 6 Abs. 1 S. 1 KStG)	§ 2 Abs. 1 Nr. 4 Buch- stabe c	Ertragsteuerlich nicht ein- lagefähig.	Aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung er- tragsteuerlich ohne Aus- wirkung.
4. Außenfinanzie- rung	-	-	-	-
5. Erhöhung des Ge- sellschaftsver- mögens	-	§ 2 Abs. 1 Nr. 4 S. 2	-	Für KVSt-Recht und KStR gleich zu beurteilen.

Vorgang	KStG	KVStG	herrschende Meinung	Bemerkungen eigene Auffassung
6. Freiwilligkeit der Leistung	-	-	Maßstab: Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (§ 347 HGB)	Wie h.M., aber auch im Gesellschaftsteuerrecht anzuwenden.
F. Bewertung	-	§ 8 Nr. 2	KStG: bei KapGes: Teilwert (§ 10 BewG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG über § 6 Abs. 1 S. 1 KStG) bei Gesellschaften: gemeiner Wert (§ 9 Abs. 2 BewG)	Immer der gemeine Wert (§ 9 Abs. 2 BewG), unabhängig von KVStG oder KStG bzw. von Kapitalgesellschaft oder Gesellschaft.
G. Konzernverhältnis 1. Dreieckstheorie	-	§ 4	Körperschaftsteuerlich ein umfassendes Dreiecksverhältnis. § 4 KVStG ist eng auszulegen.	§ 4 KVStG schränkt die Dreieckstheorie für das GesSt-Recht ein
2. Organschaft mit EAV a) sind vE möglich?	-	Umkehrschluß aus § 2 Abs. 2 Nr. 2	ja	ja

LITERATURVERZEICHNIS

A. Verzeichnis der verwendeten Gesetze und Durchführungsverordnungen

1. Aktiengesetz vom 6. Sept. 1965, BGBI 1965 I S. 1089 - 1184. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch (EGStGB) vom 2. März 1974, BGBI 1974 I S. 469 ff.
Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Januar 1937, RGBI 1937 S. 107 - 165.
2. Bewertungsgesetz in der Fassung vom 26. September 1974, BGBI 1974 I S. 2369 - 2408.
3. Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896, RGBI 1896, S. 195 - 603. Zuletzt geändert durch das Zweite Gesetz über den Kündigungsschutz für Mietverhältnisse über Wohnraum (Zweites Wohnraumkündigungsschutzgesetz - 2. WKSchG) vom 18. Dez. 1974, BGBI 1974 I S. 3603 - 3607.
4. Einkommensteuergesetz 1975 in der Fassung vom 5. September 1974, BGBI 1974 I S. 2165 - 2276. Zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Investitionszulagengesetzes vom 21. Febr. 1975, BGBI 1975 I S. 525 - 527.
5. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892, RGBI 1892, S. 477 - 499, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Mai 1898, RGBI 1898, S. 846 - 867. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch (EGStGB) vom 2. März 1974, BGBI 1974 I S. 469 ff.
6. Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8. Sept. 1972, BGBI 1972 I S. 1713 - 1720. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dezember 1974, BGBI 1974 I S. 3656 - 3675.
7. Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23. Dezember 1959, BGBI 1959 I S. 789 - 795. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch vom 2. Mai 1974, BGBI 1974 I S. 469 ff.

8. Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14. August 1969, BGBI 1969 I S. 1163 - 1170. Geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dezember 1974, BGBI 1974 I S. 3656 - 3675.
9. Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei der Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer in der Fassung vom 10. Oktober 1967, BGBI 1967 I S. 977 - 979.
10. Gewerbesteuerreformgesetz 1974 in der Fassung vom 15. Aug. 1974, BGBI 1974 I S. 1972 - 1985. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dez. 1974, BGBI 1974 I S. 3656 - 3675.
11. Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, RGBI 1897, S. 219 - 436. Zuletzt geändert durch das Gesetz über Konkursausfälle (Drittes Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungs-gesetzes) vom 17. Juli 1974, BGBI 1974 I S. 1481 - 1498.
12. Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung vom 17. November 1972, BGBI 1972 I S. 2130 - 2135.
Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung vom 24. Juli 1959 (KVStG 1959), BGBI 1959 I S. 530 - 536.
Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI 1934 S. 1058 - 1064.
Kapitalverkehrsteuergesetz vom 8. April 1922, RGBI 1922 S. 354 - 373.
Reichsstempelgesetz vom 3. Juli 1913, RGBI 1913, S. 639 - 701 und Gesetz zur Änderung des Reichsstempelgesetzes vom 26. Juli 1918, RGBI 1918, S. 799 - 829.
13. Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV 1968) in der Fassung vom 26. März 1969, BGBI 1969 I S. 270 - 276.
14. Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 18. Juli 1975, BStBI 1975 I S. 770 - 782.
Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI 1934, S. 1031 - 1034.
Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, RGBI 1925 I S. 208 - 214.
Körperschaftsteuergesetz vom 2. Mai 1922, RGBI 1922, S. 472 - 476.
Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920, RGBI 1920, S. 393 - 402.
15. Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV 1975) in der Fassung vom 13. Dezember 1974, BGBI 1974 I S. 3465 - 3469.

16. Steueranpassungsgesetz (StAnpG) vom 16. Oktober 1934, RGBI 1934, S. 925 - 941. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dezember 1974, BGBl 1974 I S. 3656 - 3675.
17. Umsatzsteuergesetz (UStG 1973) in der Fassung vom 16. November 1973, BGBl 1973 I S. 1681 - 1700. Zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dezember 1974, BGBl 1974 I S. 1656 - 3675.

B. Bücher, Kommentare und Dissertationen

- Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, vierte, völlig neubearbeitete Auflage, Band 1 Rechnungslegung §§ 148 - 160, 311 - 313 AktG 1965, § 14 EG, Stuttgart 1968 (Zitierweise: 4. Auflage, Band 1)
- Ballerstedt, Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften. Eine gesellschaftsrechtliche Betrachtung, Tübingen 1949
- Balser, Heinrich, Pichura, Vincent, Meyer, Witold: Die GmbH. Ein Handbuch für die wirtschaftliche, notarielle und gerichtliche Praxis mit Erläuterungen, Beispielen, Formularen. 4. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Freiburg i.Br. 1971 (Zitierweise: Balser/Pichura/Meyer: Die GmbH, 4. Auflage)
- Baumbach-Duden: Handelsgesetzbuch mit Nebengesetzen ohne Seerecht, 20. neubearbeitete Auflage, München 1972.
- Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 23, begründet vom Baumbach, Adolf, fortgeführt von Hueck, Alfred, Hueck, Götz unter Mitwirkung von Schulze, Joachim, 13., völlig neu bearbeitete Auflage, München 1968 (Zitierweise: Aktiengesetz, 13. Auflage)
- Baumbach-Hueck: GmbH-Gesetz, Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 20 13. neubearbeitete Auflage, München 1970 (Zitierweise: GmbHG, 13. Auflage)

- Becker, Wilhelm, Kießling, Heinz: Körperschaftsteuer und Gemeinnützigkeitsverordnung, Band 6 des Finanzkolleg-Ausbildungswerkes (Hrsg.: Bund Deutscher Steuerbeamter), 4. Auflage, Düsseldorf 1971
- Bellstedt, Christoph: Die Besteuerung international vernetzter Gesellschaften, 3. völlig neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, Köln 1973
- Bergsteiner, Werner: Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Dissertation München 1968
- Bise, Wilhelm: Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967
- Blümich, Walter: Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin 1939
- Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, 10. neubearbeitete Auflage, Band I, München 1971
- Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1965
- Boruttau, Ernst Paul, Schadeck, Oskar: Kapitalverkehrsteuer, Band 14 der Buchreihe Finanz und Steuer (Hrsg.: Hartz, Wilhelm), 2., neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1964
- Böttcher-Beinert-Hennerkes: Außensteuergesetz, DBA Deutschland-Schweiz, Außensteuerrecht gegenüber Niedrigsteuerrändern, Stuttgart-Wiesbaden 1972
- Böttcher, Conrad, u.a. (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG 1975), Loseblattsammlung, Grundwerk zu Hartmann/Böttcher/Grass: Großkommentar zur Einkommensteuer (HBE), Wiesbaden-Stuttgart 1955/1975
- Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht. Das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage bei inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften, Köln 1975 (Zitierweise: Verrechnungsentgelte und Umlagen)

- Brodmann, Erich: Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, zweite, verbesserte Auflage. Band I des Gewerbe- und Industrie-Kommentars (hrsg. von Senatspräsidenten und Räten des Reichsgerichts unter Führung des Senatspräsidenten H. Koenige), Berlin und Leipzig 1930
(Zitierweise: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage)
- ders.: Aktienrecht, Kommentar, Band IV des Gewerbe- und Industrie-Kommentars (hrsg. von Senatspräsidenten und Räten des Reichsgerichts unter Führung des Senatspräsidenten H. Koenige), Berlin und Leipzig 1928
(Zitierweise: Aktienrecht, a.a.O.)
- Brockhoff-Lenski-Zastrau: Rechtsprechungskommentar zur Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, Bonn 1969
- Brönner, Herbert: Die Besteuerung von Gesellschaften, des Gesellschaftswechsels und der Umwandlung, 12. erweiterte Auflage, Stuttgart 1970
- Brönner, Herbert, Kamprad, Balduin: Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, Gesellschaftsteuer-Börsenumsatzsteuer, 2. völlig neu bearbeitete Auflage, Köln 1973
- Bühler, Ottmar: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen, Handkommentar, München und Berlin 1956
- Bühler, Ottmar, Paulick, Heinz: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen, Loseblattsammlung, München (ohne Erscheinungsjahresangabe) Körperschaftsteuerteil fortgeführt vom Rädler, Albert J. und Raupach, Arndt.
- Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steuerausschusses der OECD 1963, Bonn 1965
- Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen (Hrsg.): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen, Heft 14, 1. Auflage, Bonn 1971

- Clotten, Manfred: Die steuerliche Gewinnverwirklichung bei Sacheinlagen (einschließlich verdeckter Zuwendungen) in Kapitalgesellschaften, Dissertation Köln 1964
- Döllerer, Georg: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften. Heft 14 der Schriftenreihe "Steuerrecht und Steuerpolitik" (Herausgegeben von der Studiengesellschaft zur Neugestaltung des Finanz- und Steuerrechtes e.V.), Heidelberg 1975
(Zitierweise: vGA und vE)
- Duden: Vergleichendes Synonymwörterbuch, Sinnverwandte Wörter und Wendungen. Der große Duden, Band 8. Bearbeitet von Grebe, Paul, Müller, Wolfgang und weiteren Mitarbeitern der Dudenredaktion, Mannheim 1964
- Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (unter Ausschluß des Seerechts) auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches, 3. Auflage. Unter Leitung von Hachenburg, Max erläutert von Bing, Fritz u.a.
III. Band/1. Teil, Einleitung: Die Aktiengesellschaft im Leben der Wirtschaft und §§ 178 - 230a, erläutert von Bing, Fritz, Flechtheim, Julius, Hachenburg, Max, Mannheim, Berlin, Leipzig 1934
(Zitierweise z.B.: Flechtheim in Düringer-Hachenburg, 3. Auflage)
- Egly, Hans: Gesellschaftsteuer-Kommentar, 3., neubearbeitete Auflage, Herne/Berlin 1974
(Zitierweise: GesSt-Kommentar)
- Ehrenberg, Victor (Hrsg.): Handbuch des gesamten Handelsrechts mit Einschluß des Wechsel-, See- und Binnenschifffahrtsrechts, des Versicherungsrechts sowie des Post- und Telegraphenrechts, Dritter Band, III. Abteilung, Leipzig 1929
Dritter Abschnitt: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, von Feine, Hans Erich
(Zitierweise: Feine in Ehrenberg: Handelsrecht)
- Evers, Robert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 und zur Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes unter Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes und des Steuermilderungsgesetzes nebst den Ausführungsbestimmungen und Erlassen des Reichsfinanzministers, Zweite, gänzlich neubearbeitete Auflage, Berlin 1927

- Flick-Wassermeyer-Becker: Kommentar zum Außensteuergesetz, Loseblattsammlung, Köln 1973
- Fröhlich, Eberhard: Die verdeckte Gewinnausschüttung. Eine rechtssystematische Untersuchung. Heft 7 Steuerrecht im Rechtsstaat. Wissenschaftliche Hefte zum deutschen und internationalen Steuerrecht (hrsg. von Wacke, Gerhard, Vogel, Klaus, Tipke, Klaus), München 1968
- Geiler, Karl: Körperschaftsteuer-Gesetz vom 30. März 1920, Mannheim, Berlin, Leipzig 1921
- Geßler, Ernst, Hefermehl, Wolfgang, Eckardt, Ulrich, Kropff, Bruno: Aktiengesetz, Kommentar, München 1973
Band III §§ 148 - 178, Bearbeiter: Kropff
(Zitierweise: Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff: AktG)
- Gessler, Jörg, H.: Aktiengesetz. Mit Einführungsgesetz und Umwandlungsgesetz, Kommentar, 2. Auflage, Frankfurt 1969
(Zitierweise: Aktiengesetz, 2. Auflage)
- Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, begründet von Freiherr von Godin und Dr. Hans Wilhelmi, 4. Auflage, neubearbeitet von Sylvester Wilhelmi, Band I §§ 1 - 178, Band II §§ 179 - 410, Berlin 1971
(Zitierweise: Aktiengesetz, 4. Auflage)
- Großkommentar: Aktiengesetz, zweite, neu bearbeitete Auflage von Barz, Hans Carl, Fischer, Robert u.a., Erster Band, §§ 1 - 144, Berlin 1961
(Zitierweise z.B.: Fischer in Großkommentar AktG, 2. Auflage)
Aktiengesetz, dritte, neubearbeitete Auflage von Barz, Hans Carl, Brönnert, Herbert u.a., München, New York 1973
(Zitierweise z.B.: Barz in Großkommentar AktG, 3. Auflage)
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre Dritter Band: Die Finanzen, 3. Auflage, Berlin 1969
- Haas/Bacher/Scheuer: Steuerliche Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen. Ein Leitfaden für die Praxis, 2., neugestaltete Auflage, Berlin 1974

- Hachenburg, Max: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sechste Auflage, bearbeitet von Schmidt, Walter und Schilling, Wolfgang unter Mitarbeit von Goerdeler, Reinhard. Erster Band (§§ 1 - 34), Berlin 1956 (Zitierweise: Schilling bzw. Schmidt in Hachenburg: GmbHG-Kommentar, 6. Auflage)
- Hahnhäuser, Claus-Dieter: Verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter. Band 53 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln (Hrsg.: Spitaler, Armin), Düsseldorf 1965
- Herrmann/Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, Loseblattsammlung, 15. Auflage, Köln 1950/75
- Hueck, Alfred: Gesellschaftsrecht. Ein Studienbuch, 17. Auflage, bearbeitet von Hueck, Götz, München 1975
- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): 17. Arbeitstagung 1974. Als Manuskript gedruckt
- Kennerknecht, Albert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Loseblattsammlung, Köln 1935 - 1940
- Keßler, Burghard: Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 nebst den zu dem Gesetz erlassenen Durchführungsbestimmungen und den sonstigen Vorschriften über die Kapitalverkehrsteuer, Berlin und Leipzig 1935
- Kinnebrock, Franz: Kapitalverkehrsteuergesetz, Richtlinie der EG und Durchführungsverordnung, Kommentar, 4. erneuerte und erweiterte Auflage, München 1974
- Kluckhohn, Wilhelm: Das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 mit den Durchführungsbestimmungen vom 17. Dezember 1934, Taschen-Gesetzsammlung 165, Berlin 1935
- Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969
- Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart 1962

- Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, Ein Studienbuch, 2. völlig überarbeitete Auflage, München 1969
- Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen. Eine systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen, 4., vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1973 (Zitierweise: Verdeckte Gewinnausschüttungen)
- Lenski, Edgar, Schmidt, Ludwig: Körperschaftsteuer, Band 7 der Buchreihe Finanz und Steuer (Hrsg. Hartz, Wilhelm), 6. Auflage, Stuttgart 1972
- Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Erläuterungen zum Einkommensteuergesetz 1975, 11. erneuerte und erweiterte Auflage, Stuttgart 1974 (Zitierweise: EStR, 11. Auflage)
- Loos, Gerold: Umwandlungsteuergesetz 1969, Umwandlung/Fusion/Einbringung, Erläuterungen und Hinweise für die Praxis, 2. neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, Düsseldorf 1970-1973
- Lutter, Marcus: Kapital, Sicherung der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung in den Aktien- und GmbH-Rechten der EWG. Eine Untersuchung zur Ausfüllung von Artikel 54 Absatz 3 lit. g des Vertrages über die Errichtung einer Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Karlsruhe 1964
- Mersmann, Wolfgang: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften - Ein Beitrag zum internationalen Steuerrecht - Heft 5 der Schriftenreihe "Steuerrecht und Steuerpolitik", Heidelberg 1966
- Meyer-Arndt, Lüder: Steuerbegünstigt umwandeln, Heidelberg 1970
- Mirre, Ludwig, Dreutter, Hans: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Band II des Handkommentars der Reichssteuergesetze, München/Berlin 1939

- Möhring-Tank-Grass-Reuss: Handbuch der Aktiengesellschaften. Systematische Darstellung in gesellschaftsrechtlicher, steuerrechtlicher, arbeitsrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht. Band 1 Gesellschaftsrecht · Steuerrecht, Loseblattsammlung, Köln 1967/74
I. Teil Gesellschaftsrecht, bearbeitet von Möhring/Tank
II. Teil Steuerrecht, bearbeitet von Brezing
(Zitierweise z.B. Möhring/Tank in Handbuch der Aktiengesellschaften)
- Niemann, Ursula: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968
(Zitierweise: Probleme ...)
- Palandt: Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetzen, materiellem Verschollenheitsrecht, Beurkundungsgesetz, Abzahlungsgesetz, Wohnungseigentumsgesetz, Ehegesetz, Jugendwohlfahrtsgesetz, Truppenschadenregelung, bearbeitet von Danckelmann, Bernhard u.a., 31., neubearbeitete Auflage, München 1972
- Rädler, Albert J., Raupach, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München und Berlin 1966
- Rasch, Harold: Deutsches Konzernrecht, dritte neubearbeitete Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München 1966
- ders.: Aktuelle Probleme des Konzernrechts und der Konzerngesetzgebung, Köln, Berlin, Bonn, München 1970
(Zitierweise: Aktuelle Probleme)
- Reuter, Hans-Peter: Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen. Eine Darstellung des geltenden deutschen Konzernsteuerrechts, München 1970
- Ritter, Carl, Ritter, Justus (Hrsg): Aktiengesetz mit Einführungsgesetz, Durchführungsverordnungen und Einführungsverordnungen für Österreich und die sudetendeutschen Gebiete, erläutert von Carl Ritter. Zweite vollständig neubearbeitete Auflage des Kommentars zum Handelsgesetzbuch, Buch 2, Abschnitt 3,4, Berlin und München 1939
(Zitierweise: Ritter, Carl: Aktiengesetz, 2. Auflage)

- Ritter, Hans Georg: Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Erläuterungsbuch mit den Durchführungsbestimmungen, Berlin 1939
- Roer, Hans: Besteuerung der Auslandsbeziehungen. Steuerliche Behandlung von Auslandsbeziehungen im Verhältnis Inland zum Ausland, 2. vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1965
- Rose, Gerd: Betrieb und Steuer, Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Erstes Buch. Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969
- ders.: Betrieb und Steuer, Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Zweites Buch. Die Verkehrsteuern, Wiesbaden 1970
- Runge, Berndt, Ebling, Klaus, Baranowski Karl-Heinz: Die Anwendung des Außensteuergesetzes. Ein Leitfaden für die Praxis mit Gesetzestext und Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen, Heidelberg 1974
- Schlegelberger-Quassowski-Herbig-Geßler-Hefermehl: Aktiengesetz. Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937. Kommentar von Schlegelberger, Franz, u.a., dritte ergänzte und erweiterte Auflage, Berlin 1939
(Zitierweise: Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3. Auflage)
- Schmidt, Ludwig, Steppert, Helmut: Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerrecht, 2., vermehrte Auflage, Herne/Berlin 1974
- Scholz, Franz: Kommentar zum GmbH-Gesetz, 4. überarbeitete und erweiterte Auflage, Köln 1960
- Scholz, Franz, Fischer, Robert: Kleinkommentar zum GmbH-Gesetz, 6. Auflage, Köln 1962
(Zitierweise: Scholz-Fischer: Kleinkommentar, 6. Auflage)
- Seidel, Gernot: Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972

- Sellien, R., Sellien, H. (Hrsg.): Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, Erster Band A - K, 6. Auflage, Wiesbaden 1965
- Staub: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, vierzehnte Auflage. Bearbeitet von Pinner, Albert u.a. Zweiter Band (§§ 178 - 342) mit den Vorschriften der Verordnung über Aktienrecht vom 19. September 1931, verfaßt unter Mitarbeit von Schmidt, Walter und Pinner, Heinz. Von Pinner, Albert, Berlin und Leipzig 1933
(Zitierweise: Staub-Pinner in Kommentar zum HGB, 14. Auflage)
- Staub, Hermann: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Berlin 1903
(Zitierweise: GmbH-Kommentar)
- Steinberg, Wilhelm: Die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung und des verdeckten Kapitals, Steuer und Recht Band 16, Herne 1963
- Sudhoff, Heinrich: Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Kommentar und Formularbuch, 3. Auflage, München 1973
- Teichmann, Robert, Koehler, Walter: Aktiengesetz. Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaft auf Aktien vom 30. Januar 1937, mit Einführungsgesetz, Durchführungsverordnungen und dem D-Mark-Bilanzgesetz, Kommentar. Dritte, neubearbeitete Auflage, Heidelberg 1950
(Zitierweise: Teichmann-Koehler: Aktiengesetz, 3. Auflage)
- Tipke, Klaus: Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß. Köln 1973
- Uecker, Peter: Der Vorteils-Nachteils-Ausgleich beim Abhängigkeitsbericht. Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung als Lösungsweg, Düsseldorf 1972
- Veiel, Otto: Das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 mit Durchführungsbestimmungen. Band V des Handkommentars der Reichssteuergesetze, herausgegeben von Mitgliedern des Reichsfinanzhofes in München, zweite Auflage, München und Berlin 1936

- Vogel, Hermann: GmbH-Gesetz. Kommentar, 2., neubearbeitete Auflage, Berlin und Frankfurt 1956
(Zitierweise: GmbHG-Kommentar, 2. Auflage)
- Vogel, Horst: Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland. Band 42 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln (hrsg. von Spitaler, Armin), Düsseldorf 1964
- von Wallis, Hugo: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen. Konzerne, Interessengemeinschaften, **Kartelle** und Syndikate, 4. erneuerte Auflage, Herne/Berlin 1970
(Zitierweise: Unternehmenszusammenfassungen)
- Weissenborn, Hans Ulrich: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften. Seminar-Handbuch Teil B Die Übergangsprüfung zum Steuerberater, München 1973
- Westerfelhaus, Herwarth, Glade, Anton: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 2. neubearbeitete Auflage, Düsseldorf 1961
- Widmann-Mayer: Umwandlungsrecht. Kommentar zur Umwandlung von Unternehmungen nach neuestem Handels- und Steuerrecht, Loseblattsammlung, Bonn 1970 - 1971
- Wieland, Karl: Handelsrecht. Zweiter Band. Die Kapitalgesellschaften. München und Leipzig. Systematisches Handbuch der Deutschen Rechtswissenschaft, begründet von Binding, Karl, hers. von Oetker, Friedrich. Dritte Abteilung, erster Teil, zweiter Band.
- Wilke, Otto, Eder, Karl, Berg, Karl, Gottschling, Helmut, Gaul, Dieter: Handbuch der GmbH, 3.-6. Auflage, Köln 1969/1973
(Zitierweise z.B. Wilke in Handbuch der GmbH)
- Wilser, Otto: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960

- Wittgen, Robert: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, München 1974
- Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1973 (Zitierweise: BWL, 11. Auflage)
- ders. Bilanzierung und Bilanzpolitik, München 1971
- Wöhrle, Winfried: Außensteuergesetz (AStG), Kommentar, Loseblattsammlung, Stuttgart 1973
- Würdinger, Hans: Aktien- und Konzernrecht. Eine systematische Darstellung, 3., völlig neubearbeitete Auflage, Karlsruhe 1973
- Zitzelsberger, Siegfried: Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen, Dissertation München 1966
- Zöllner, Wolfgang (Hrsg.): Kölner Kommentar zum Aktiengesetz. Von Biedenkopf, Kurt H. u.a.
Band 1, 1. Lieferung, Köln, Berlin, Bonn München 1970
Band 1, 2. Lieferung, Köln, Berlin, Bonn München 1970
Band 2, 1. Lieferung, Köln, Berlin, Bonn München 1971
(Zitierweise z.B.: Kronstein in Kölner Kommentar zum AktG)

C. Zeitschriftenaufsätze und ähnliches

- Alsen, V.: Gesellschaftsteuer bei Ergebnisausschlußverträgen. Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Muttergesellschaft. In: BB 1964, S. 997 - 998
- Baranowski, K.-H.: Lexikon der BFH-Entscheidungen im 2. Vierteljahr 1971 zur Einkommensteuer. In: NWB Fach 3a, S. 571 - 578
- Barske, K.: Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften - Gewinnauswirkungen - In: NWB Fach 4, S. 823 - 830

- Barz, Carl Hans: Know how als Einbringungsgegenstand. In: Aktuelle Probleme aus dem Gesellschaftsrecht und anderen Rechtsgebieten. Festschrift für Walter Schmidt zum 70. Geburtstag am 18. Dezember 1959 (Hrsg. Samson, Benvenuto), Berlin 1959, S. 157 - 170
- Becker, Enno: Zur Rechtsprechung. In: StuW 1929 I, Sp. 425 - 456
- ders.: Zur Rechtsprechung. A. Allgemeines Steuerrecht, Einkommensteuerrecht. In: StuW 1931 I, Sp. 537 - 566
- Becker, Helmut: Zur Änderung des Außensteuerrechts. In: DStR 1972, S. 359 - 367
- ders.: Grenzen im Außensteuergesetz. In: StbJb 1972/73, S. 479 - 507
- Beekes, Willi: Zinslose Darlehen zwischen Gesellschaftern und ihren Kapitalgesellschaften. In: GmbHR 1963, S. 77 - 79
- Birkholz, H.: Ausschüttungssteuersatz bei Auflösung von Rücklagen. Anmerkung zum BFH-Urt. I R 88/69 v. 18. 11. 1970. In: GmbHR 1971, S. 43 - 46
- ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung in der neueren Rechtsprechung des BFH. In: FR 1971, S. 162 - 166
- Birzele: Leistungen von Schwestergesellschaften zu unangemessen niedrigen Preisen. In: DB 1962, S. 1668 - 1669
- Bise, Wilhelm: Veräußerungen im Steuerrecht. Einkommen und Körperschaftsteuerliche Probleme bei Übereignungen. In: StbJb 1968/69 S. 353 - 394
- ders.: Bilanzierungsprobleme bei ungleichgewichtigen Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern und bei verdeckten Gewinnausschüttungen. In: FR 1974, S. 518 - 523
- Blaschke, Heribert: Die Körperschaftsteuer. In: Neues Steuerrecht von A bis Z. Lexikon-Kommentar zum gesamten Steuerrecht, Körperschaftsteuer Darstellung 1 485/001

- Bock, Fritz, Maas, Ernst: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. Beilage zu FR Nr. 22/1961
- Bopp, Gerhard F.: Fragen der internationalen Konzernbesteuerung - Bericht über einen Diskussionskreis der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V. - In: DStZ A 1973, S. 105 - 110
- Bordewin: Änderungen der Einkommensteuer durch das Einkommensteuerreformgesetz. In: NWB Fach 3b, S. 1847 - 1864
- Boruttau: Gesellschaftsteuer und Körperschaftsteuer - Zusammenarbeit zwischen Kapitalverkehrsteueramt und Körperschaftsteueramt. In: DStZ 1936, S. 91 - 97
- Brezing, Klaus: Verrechnungsentgelte im Konzern. Bemerkungen zum BFH-U. I R 51/66 vom 3. 2. 1971. In: FR 1971, S. 405 - 408
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urt. I R 129-131/69 v. 1.4.1971 (KSt). In: FR 1971, S. 516 - 517
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Kapitaleinlagen im Rahmen der körperschaftsteuerrechtlichen Organshaft - Gedanken zum neuen Organschaftserlaß - . In: StBp 1972, S. 125 - 129
(Zitierweise: Zum Organschaftserlaß)
- ders.: Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: GmbHR 1972, S. 129 - 137
(Zitierweise: Offene und verdeckte Einlagen)
- ders.: Zum Fremdvergleich bei der Ermittlung des Verrechnungsentgelts zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter. In: FR 1972, S. 482 - 485
- ders.: Die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: StuW 1972, S. 361 - 364

- ders.: Zu den materiellrechtlichen Vorschriften gegen Einkommensverlagerungen in das Ausland. In: FR 1973, S. 485 - 488 (Zitierweise: Einkommensverlagerungen in das Ausland)
- ders.: Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen. In: StBp 1974, S. 25 - 29
- Clausen, Claus Peter: Zur Anwendung des ermäßigten KSt-Satzes bei Ausschüttung von Mitteln, die nicht aus steuerpflichtigen Erträgen des anstehenden Veranlagungszeitraums stammen. In: DB 1969, S. 2196 - 2198
- Culemann: Anmerkung zum RFH-U. v. 10. Okt. 1933, I A 336/32. In: Juristische Wochenschrift 1934, S. 123 - 124
- Debatin, Helmut: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde. Generalbericht. In: Schriften zum internationalen Steuerrecht (Hrsg.: International Fiscal Association), Band LIVa, Amsterdam 1969, S. I/1 - I/29
- ders.: Außensteuerreformgesetz. In: DStZ A 1972, S. 265 - 278
- ders.: Der deutsch-schweizerische Steuervertrag. In: DB 1972, S. 1939 - 1945, S. 1983 - 1989 und S. 2030 - 2035
- ders.: Außensteuerreformgesetz und Neukonzeptionen im revidierten deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: StKR 1973, S. 193 - 226
- ders.: Auslegung und Fortentwicklung des deutschen Außensteuerrechts und des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Rechtsprechung. In: JbFSt 1973/74, S. 59 - 81

- ders.: Anwendungsgrundsätze zum Außensteuergesetz. Wortlaut des Verwaltungserlasses vom 11. Juli 1974 mit erläuternden Anmerkungen unter Einfügung des Textes des Außensteuergesetzes. Beilage Nr. 15/74 zu DB Nr. 36/1974
- Dobelke, Josef: Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich? In: WPg 1963, S. 65 - 68
- Döllerer, Georg: Anschaffungs- und Herstellungskosten des neuen Aktienrechts unter Berücksichtigung des Steuerrechts. In: BB 1966, S. 1405 - 1409
- ders.: Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft. In: BB 1967, S. 1437 - 1446
- ders.: Aktienrecht und Steuerrecht. In: WPg 1969, S. 333 - 340
- ders.: Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft. In: BB 1971, S. 1245 - 1253 (Zitierweise: Verdeckte Einlagen)
- ders.: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum Steuerrecht der Unternehmen. In: ZGR 1974, S. 345 - 369
1973, S. 355 - 359
1972, S. 180 - 194
S. 289 - 308
1975, S. 294 - 318
- ders.: Fragwürdige Fiktionen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: JbFSt 1972/73, S. 142 - 162
- ders.: Aktuelle Fragen aus dem Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. In: BB 1973, S. 5 - 10
- Döring, Ulrich: Stichwort "Kapital" im Handwörterbuch des Steuerrechts, Erster Band A - K, München 1972, S. 629 - 630
- Ebling, Klaus: Überlegungen zum neuen Außensteuerrecht aus der Sicht der steuerlichen Betriebsprüfung. In: StBp 1971, S. 218 - 225

- Egly, Hans: Die Gesellschaftsteuer. In: NWB Fach 8a, S. 173 ff.
(Zitierweise: Gesellschaftsteuer, NWB)
- Eichhorn, F.-F.: Die legitime Basisgesellschaft. In: BB 1965, S. 239 - 241
- ders.: Das "Steuerfluchtgesetz" im Streitgespräch. In: BB 1971, S. 447 - 450
- el.-: Überlassung von Wirtschaftsgütern und verdeckten Zuwendungen an Kapitalgesellschaften. In: DB 1970, S. 804 - 805
- ders.: Anwendung des Nachzahlungsverbots beim Gesellschafter. In: DB 1972, S. 1992
- ders.: Organschaft: Verunglückter Ergebnisabführungsvertrag bei Verlust der Unter- gesellschaft. In: DB 1975, S. 1435 - 1436
- en.-: Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Betriebs-GmbH. In: DB 1972, S. 704
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen. In: DB 1972, S. 1991 - 1992
- ders.: Zur Haftungs- und Verlustbefreiung bei einer GmbH & Co. KG. In: DB 1975, S. 23 - 24
- Escher, Hans: Gesellschaftsteuer in Organschaftsfällen. Gewinnabführung bei wechselseitiger Beteiligung. In: BB 1965, S. 946 - 947
- Everding, Karl F.: Pensionsrückstellungen des Organträgers für Pensionsverpflichtungen gegenüber Betriebsangehörigen des Organs. In: BB 1959, S. 265 - 266
- Fasold, Rudolf W.: Unterpreis-Berechnungen bei Betriebsaufspaltungen. Stellungnahme zum BFH-Urteil vom 8.11.1960. In: DB 1961, S. 386 - 389

- ders.: Die Anwendung des § 6 StAnpG bei berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen und mißbräuchlichen Wiedereinlagen. In: DB 1974, S. 309 - 310
- ders.: Originäre Nutzungen und Leistungen als Entnahme und verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwester-Unternehmen. In: DB 1974, S. 746 - 749
- ders.: Grenzen der verdeckten Gewinnausschüttung. In: StbJb 1974/75, S. 147 - 188
- Felix, Günther: Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtgesellschaften. In: StbJb 1954/55, S. 277 - 296
- Flick, Hans: Vorteilsausgleich bei Schwestergesellschaften. In: FR 1973, S. 157 - 158
- Flick, Hans, Wassermeyer, Franz: Der Einföhrungserlaß zum Außensteuergesetz (I). In: FR 1974, S. 545 - 550
- Flick, Heinz: Vereinbarkeit des Steuerfluchtgesetzes mit Doppelbesteuerungsabkommen. In: BB 1971, S. 250 - 251
- Friedrich, Werner: Zur Realisierung stiller Reserven bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1962, S. 313 - 315
- ders.: Eine wichtige Entscheidung des BFH zum Konzernsteuerrecht. In: FR 1968, S. 73 - 75
- ders.: Interessante Einzelfragen aus dem Steuerrecht der Kapitalgesellschaften. In: JbFSt 1968/69, S. 73 - 99
(Zitierweise: Interessante Einzelfragen)
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urt. I 161/65 v. 30. 4. 1968. In: FR 1969, S. 83
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urt. 228/65 v. 23. 10. 1968. In: FR 1969, S. 324 - 325
- ders.: Berücksichtigungsfähige Ausschüttungen und Gesellschaftereinlagen. In: BB 1969, S. 1529 - 1531

- ders.: Zur Frage des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes bei Vorliegen von Gesellschafterzuschüssen. In: BB 1971, S. 29 - 31
- Glade, A.: Nochmals: Zur Rückzahlung von überhöhten Gehältern durch Gesellschafter-Geschäftsführer. In: DB 1958, S. 724
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: GmbHRR 1963, S. 81 - 85
- ders.: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von verdeckten Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern. Beilage zur FR Nr. 1/1966 (Zitierweise: Verdeckte Zuwendungen)
- Grieger, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei Tausch und tauschähnlichen Vorgängen, insbesondere beim Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften - BFH-Gutachten I D 1/57 S vom 16.12.1958 (BStBl III 1959 Nr. 2, Seite 30). In: DStZ A 1959, S. 33 - 40
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 8.11.1960 - I 131/59 S. In: BB 1961, S. 84 - 85
- ders.: Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge. In: DStZ A 1961, S. 81 - 88 (Zitierweise: Verlagerung von Einkünften)
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften. Anmerkung zum BFH-Urteil vom 9.3.1962 - I 203/61 S. In: BB 1962, S. 831
- ders.: Zur steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern. In: StbJb 1962/63, S. 99 - 146 (Zitierweise: Rechtsverhältnisse zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern)
- ders.: Übertragung einer wesentlichen Beteiligung durch den Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft. Anmerkung zum BFH-U. v. 25. Nov. 1965. In: BB 1966, S. 273 - 274

- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen von Schwestergesellschaften. Zum BFH-Urteil vom 3.2.1971 - I R 51/66. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Verdeckte Gewinnausschüttung II B 7
- Günther: Zur Frage der steuerrechtlichen Behandlung von mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: StBp 1961, S. 247 - 250
- Hahn, Dietger: Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen. In: BFuP 1965, S. 342 - 357 und S. 438 - 449
- Heise, Horst: Ergebnisabführungsvertrag und Gesellschaftsteuerrecht. In: BB 1972, S. 283 - 285
- Heissmann, Ernst: Keine Pensionsrückstellung des Organträgers für Pensionsverpflichtungen gegenüber Betriebsangehörigen des Organs. In: BB 1957, S. 1209 - 1210
- Hellwig, Peter: Das Außensteuergesetz, eine Problem- bereicherung für die Steuerfachwelt - Kleine Auslese -. In: DStZ A 1973, S. 13 - 19
- Henninger: Zur innerkonzernlichen Gewinnverwirklichung. In: BB 1958, S. 832 - 833
- ders.: Einzelfragen zur Pensionsrückstellung des Organträgers für Betriebsangehörige des Organs. In: DB 1959, S. 635 - 636
- Herrmann, Carl: Anmerkung zum BFH-Urt. I 325/61 S. v. 25.10.63. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.2, R.86
- ders.: Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht. In: StbJb 1968/69, S. 177 - 219
- Heuer: Wechselseitige Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. In: GmbHR 1956, S. 142 - 143

- ders.: Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht. In: StbJb 1959/60, S. 327 - 418
- Hillebrecht, Arno: Anmerkung zum BFH-Urt. vom 22. Nov. 1962 II 19/58 S. In: StRK KapVerkStG § 4, R.4
- Hillert, August: Zur steuerlichen Behandlung von inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen. In: StbJb 1969/70, S. 481 - 524
- ders.: Berichtigung von Einkünften bei internationalen Verflechtungen. ♦ Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 1 des Außensteuergesetzes. In: AWD 1973, S. 91 - 94
- Hoffmann, Fritz: Der Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Gutachten des BFH 16.12.58 I D 157, StW 1960, Nr. 2). In: StW 1960, Sp. 157 - Sp. 156
- ders.: Anmerkung zu den BFH-Urteilen I 5/59 U v. 22.9.1959 (KSt); BStBl III 1960, 37 und VI 64/57 U v. 2.10.1959 (ESt.), BStBl III 1960, 36. In: FR 1960, S. 213 - 214
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urt. 62/61 U v. 22.4.1964 (KSt.). In: FR 1964, S. 481 - 482
- ders.: Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In: StuW 1967, Sp. 625 - 634
- ders.: Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In: StuW 1968, Sp. 311 - 324
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urt. I R 12/67 v. 18.2. 1970 (KSt.). In: GmbHR 1971, S. 18 - 19
- Hr-: Unverzinsliche Darlehen an Gesellschaften im Ausland. In: StBp 1967, S. 65 - 66
- Hundertmark, Dedo, Herms, Volkmar: Die verdeckte Nutzungseinlage im Ertragsteuerrecht. In: BB 1976, S. 80 - 82.

- Hübl, Leo: Aktuelle Fragen aus dem Ertragsteuerrecht. In: JbFSt 1972/73, S. 163 - 182
- Institut Finanzen und Steuern: Zur Frage der Gewinnverwirklichung beim innerkonzernlichen Leistungsverkehr, Brief 85, Bonn im Dez. 1966
(Zitierweise: Institut FSt., Brief 85)
- Jaekel: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 16.7.1967 - I 138/65, In: DB 1967, S. 2101 - 2102
- Kaiser, Hans: Stichwort Einlage. In: Handwörterbuch des Steuerrechts, Erster Band A - K, München 1972, S. 286
- Kamprad, Balduin: Besprechung des BFH-Urt. I R 12/67 v. 18.1.1970. In: FR 1970, S. 586 - 587
- Keuk, Brigitte: Zur Entnahme im geltenden und künftigen Recht. In: DB 1973, S. 890 - 896
- dies.: Gewinnausschüttung, Körperschaftsteuertarif und Nachsteuer. In: StuW 1973, S. 258 - 267
(Zitierweise: Gewinnausschüttung)
- dies.: Zur Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes. In: StuW 1974, S. 257 - 262
- Klein: Einlagen und Entnahmen. In: Handwörterbuch des Bilanzsteuerrechts (Hrsg.: Gnam, Arnulf), Freiburg 1960, Ordnungsnummer 36
- Klöne, Herbart: Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes bei Ausschüttungen, die durch Einlagen des Gesellschafters ermöglicht werden. In: DB 1970, S. 1338 - 1341
- Kluge, Volker: Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen. In: AWD 1972, S. 411 - 416
- Knoppe, Helmut: Rückwirkende Vertragsgestaltung, niedriger Pachtzins und notwendiges Betriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen - Zum BFH-Urteil I 131/59 S v. 8. 11.60 - In: GmbHR 1961, S. 68 - 71

- ders.: Anmerkung zum BFH-U. I 131/59 S; v. 8. 11.1960. In: StRK EinkStG § 5, R. 244
- Koch: Gewinnverwirklichung bei Mehrleistungen des Gesellschafters gegenüber seiner Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 1114
- Kohlenbach, Karl: Pensionsrückstellungen des Organträgers für Pensionsverpflichtungen gegenüber Betriebsangehörigen des Organs. In: GmbHR 1958, S. 38 - 39
- ders.: Nochmals: Zur Rückzahlung von überhöhten Gehältern durch Gesellschafter-Geschäftsführer. In: DB 1958, S. 669 - 670
- ders.: Nochmals: Zur Zinslosigkeit und Unterverzinslichkeit von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1959, S. 185
- ders.: Auswirkung der verdockten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. In: DB 1959, S. 606 - 607
- ders.: Zur Wirksamkeit von Ergebnisabführungsverträgen bei Mehrleistungen des Organträgers an das Organ auf Grund besonderer Vertragsverhältnisse. In: DB 1961, S. 218 - 219
- ders.: Zur Bewertung von unentgeltlichen Sacheinlagen bei einer Kapitalgesellschaft. In: DB 1965, S. 912
- Kratzer, W.: Verdeckte Gewinnausschüttung bei gemeinsamer ausländischer Muttergesellschaft. Anmerkung zum BFH-Urteil vom 21.12.1972 I R 70/70. In: IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 4 S. 125 - 126
- Kraus, Manfred: Zur steuerlichen Gewinnaufteilung nach §§ 214 und 215 AO bei der GmbH & Co. KG. In: GmbHR 1972, S. 112 - 116
- Kreile, Reinhold: Zum Außensteuergesetz. In: BB 1972, S. 929 - 937

- Lange, Joachim: Die Körperschaftsteuer. Gesamtdarstellung. In: NWB Fach 4, S. 723 - 810
- ders.: Verdeckte Einlagen an Kapitalgesellschaften. In: NWB Fach 4, S. 717 - 722
(Zitierweise: Verdeckte Einlagen)
- len-: Zur Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter und von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1958, S. 1257
- Littmann, Eberhard: Sachverhaltsfiktionen im Einkommen und Körperschaftsteuerrecht. In: FR 1962, S. 67 - 73
- Loos, Gerold: Steuerfolgen von Kapitalherabsetzung, Liquidation, Erwerb eigener Anteile von Kapitalgesellschaften beim Gesellschafter. In: DB 1963, S. 1477 - 1480
- ders.: Die Mißbrauchsklausel des Umwandlungssteuergesetzes 1969 (§ 24 UmwStG 1969). In: DB 1969, S. 1672 - 1675
- Lueb, Theo: Körperschaftsteuer 1965/68. In: Der Wirtschaftskommentator, Steuer-, Arbeits-, Sozial- und Wirtschaftsgesetze, kommentiert für die Praxis, Teil A Steuerrecht A II/7, Frankfurt/Main 1968
- Martin, G.: Gewinnverwirklichung bei Überführung von Betriebsvermögen in einen anderen Betrieb des Unternehmers in Sonderfällen? In: NB 1962, S. 35 - 36
- Mast, Horst: Zinslose Darlehensgewährung an Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern. In: BB 1970, S. 1340
- Mathiak, Walter: Gewinnrealisierung bei Vorteilszuwendungen von Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften. In: DStR 1970, S. 359 - 366

- Meilicke, Heinz: Das Steuerrecht der Kapitalzufuhr und Kapitalentnahme bei Aktiengesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ein Beitrag zur steuerrechtlichen und anleihestockrechtlichen Funktion des Gesellschaftskapitals. In: StuW 1936 I, Sp. 1353 - 1370
- Menck, Thomas: Die Besteuerung internationaler Konzerne - Ein Überblick über Stand und Entwicklungstendenzen -.In: DStZ A 1972, S. 65 - 76
- Merkel, G.: Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter. In: NB 1961, S. 58
- Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung. In: DB 1967, S. 1281 - 1285
(Zitierweise: Prinzipienfragen)
- ders.: Zulässigkeit einer Fiktion im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen. In: DB 1967, S. 1739 - 1740
- ders.: Gewinnrealisierung bei der Übertragung einer Beteiligung vom Organträger auf das Organ. Anmerkung zum BFH-U. v. 26.7.1967 - I 138/65. In: BB 1958, S. 410 - 411
- ders.: Steuerliche Gestaltungsfreiheit der GmbH & Co.KG. In: StbJb 1971/72, S. 137 - 182
- Mienert, Karl: Überlassung eines Betriebsgrundstücks zur Verwaltung und Nutzung durch eine Kapitalgesellschaft. Gedanken nach dem BFH-Urteil vom 12.7.1973 IV R 205/69. In: GmbHR 1974, S. 140 - 145
- Mies, Josef: Verdeckte gesellschaftsrechtliche Zuwendungen (Einlagen) und ihre ertragsteuerliche Behandlung bei der Gesellschaft und den Gesellschaftern - insbesondere bei Aktiengesellschaften. In: StBp 1965, S. 231 - 236
- Mirre, Ludwig: Akkord und Einkommensteuer. In: Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen 1927, S. 217 - 225

- ders.: Zur Lehre von den verschleierte Divi-
denden und den verschleierte Einlagen.
In: Zeitgemäße Steuer- und Finanzfra-
gen 1930, S. 181 - 184
- ders.: Zur Rechtsprechung. D. Zum Erbschaft-
steuergesetz. In: StuW 1931 I, Sp. 471
- 474
- ders.: Zur Rechtsprechung. B. Zum Körperschaft-
steuergesetz. In: StuW 1933 I, Sp. 111
- 236
- ders.: Zur Rechtsprechung. B. Zum Körperschaft-
steuergesetz. In: StuW 1934 I, Sp. 378 -
382
- ders.: Beziehungen zwischen Körperschaftsteuer
und Gesellschaftsteuer. In: DStZ 1936, S.
1319 - 1323
- Mohr, Heinrich: Zur Anwendung des ermäßigten Körper-
schaftsteuersatzes bei Ausschüttung von
Erträgen aus erlassenen Gesellschafter-
darlehen. In: DB 1967, S. 742 - 745
- de la Motte, Hans: Aktuelle Fragen der verdeckten Gewinn-
ausschüttung im Körperschaftsteuerrecht.
In: StKR 1973, S. 125 - 151
- Müller, Erhard: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen
internationalen Gesellschaften. Ein Fall
aus dem Deutsch-Französischem DBA. In:
IWB Fach 3 Gruppe 4, S. 109 - 112
- Müller, J.P. Verunglückte Verlustübernahme. In: DB
1972, S. 603 - 605
- Münzner, Herbert, Brezing, Klaus: Zur steuerlichen Be-
handlung von internationalen Ge-
winnverlagerungen zwischen Mut-
ter- und Tochtergesellschaft im
Verhältnis Deutschland-USA. In:
RWP-Blattei 14 Steuer-R D Doppel-
besteuerung II/7 (1963)
- dies.: Die geplanten US-Richtlinien über Ver-
rechnungspreise im Konzern. Stellungnah-
me aus deutscher Sicht. In: EStZ 1968,
S. 31 - 40
- Neubauer, Heinz: Zur Abgrenzung der verdeckten Einlagen
in ausländische Kapitalgesellschaften von
den Betriebsausgaben im Gesellschafterin-
teresse. In: StBp 1971, S. 250 - 256

- ders.: Erfahrungen des Bundesamtes für Finanzen bei der Prüfung von Auslandsbeziehungen, dargestellt an Hand von Fällen. In: JbFSt 1974/75, S. 269 - 290
- Niemann, Ursula: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Konzernunternehmen. Anmerkung zum BFH-Urteil v. 23.10.1968 - I 228/65. In: BB 1969, S. 393 - 394
- dies.: Zur Gewinnermittlung im Konzern. In: StbJb 1971/72, S. 231 - 278
(Zitierweise: Zur Gewinnermittlung ...)
- Nonn, A.: Zur Zinslosigkeit und Unverzinslichkeit von Darlehen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter und von Darlehen der Gesellschafter an ihre Kapitalgesellschaft. In: DB 1959, S. 125 - 126
- oAdV: Anmerkung zum BFH-U. v. 8. Mai 1963 II 92/61. In: HFR 1963, S. 433
- dass.: Anmerkung zum BFH-U. v. 25. Nov. 1965 IV 216/64 S. In: DStR 1966, S. 249 - 250
- dass.: Abgrenzung der gesellschaftlichen Einlagen. In: StBp 1968, S. 13 - 14
- dass.: Die Verwendung von "gemischten" Rücklagen für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen. In: StBp 1968, S. 88 - 89
- dass.: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12.7.1972 - I R 205/70. In: GmbHR 1973, S. 43
- dass.: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12. Juli 1973 IV R 205/69. In: HFR 1974, S. 6
- Offerhaus, Klaus: Teilwertabschreibungen auf Beteiligten. In: StBp 1968, S. 73 - 76
- ders.: Einige Schwerpunktfragen des Entwurfs eines Steueroasengesetzes. In: FR 1971, S. 425 - 432
- Ossenbrügge, Rolf: Anmerkung zum BFH-U. v. 6.5.1964 II 201/60 U. In: BB 1964, S. 955
- ders.: Zinslose Darlehensgewährung einer Kapitalgesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft. In: BB 1970, S. 478

- Parczyk, Wolfgang: Verbesserungsvorschläge zum geplanten Außensteuergesetz - unter Berücksichtigung des DBA-Schweiz 1972 -. In: DB 1972, S. 1082 - 1085
- Pelties, Franz: Bilanzierungsfragen im Falle einer Sanierung. In: NWB Fach 17a, S. 533 - 536
- Pezzer, Heinz Jürgen: Zur körperschaftsteuerlichen Problematik der verdeckten Einlage im Konzern. In: StuW 1975, S. 222 - 232
- Pöppl, Franz: Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht. In: DStZ A 1974, S. 158 - 162
- Quack, Engelbert: Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft. In: BB 1971, S. 862 - 866
(Zitierweise: Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen)
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften. In: DStR 1972, S. 10 - 16
(Zitierweise: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen)
- Ranft, Eckart: Anmerkung zum BFH-U. I 121/63 v. 1.2. 1966. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.1 Allg., R. 104
- ders.: Kapitalherabsetzung und verdeckte Gewinnausschüttung. Zum BFH-Urteil VI 379/65 v. 1.12.1967. In: FR 1968, S. 274 - 279
- ders.: Anmerkung zum BFH-U. I 228/65 v. 23.10. 1968. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 154
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil I R 1/68 vom 7. Okt. 1970. In: StRK KStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 168
- ders.: Anmerkung zum BFH-U. I R 51/66 v. 3.2. 71. In: StRK KStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 172
- ders.: Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1972/73, S. 269 - 337

- Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht. In: JbFSt 1973/74, S. 112 - 129
- Reuter, Hans-Peter: Zur ertragsteuerlichen Auswirkung der Verlustübernahme ohne Organschaft. In: BB 1968, S. 830
- ders.: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde. 1. Thema. Landesbericht. Schriften zum internationalen Steuerrecht (Hrsg.: International Fiscal Association), Band LIVa, Amsterdam 1969, S. 11/1 - 11/24
- ders.: Zur Besteuerung verbundener Unternehmen. In: StbJb 1973/74, S. 163 - 202
- Reuter, H.-P., Asseyer, M.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Wechsel der Beteiligungshöhe. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Verdeckte Gewinnausschüttung II B 9
- Ritter, Wolfgang: Das Außensteuerreformgesetz. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Außensteuerreformgesetz I Überblick
- Roer, H.: Zinslose Darlehen an ausländische Gesellschaften. In: IWB Steuerrecht Fach 3 Gruppe 4, S. 81 - 92
- Röhrkasten, Burkhard: Die Gewinnauswirkungen der Sacheinlage in Kapitalgesellschaften. In: BB 1974, S. 825 - 832
- Rose, Gerd: Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1965/66, S. 245 - 306
- ders.: Bemerkenswerte Entwicklungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur verdeckten Gewinnausschüttung. In: DB 1968, S. 1874 - 1877
- ders.: Zur gegenwärtigen Entwicklung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb 1967/68, S. 211 - 266 (Zitierweise: Zur gegenwärtigen Entwicklung)

- ders.: Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen. In: StbJb 1971/72, S. 183 - 230 (Zitierweise: Ausgewählte Probleme)
- Salditt, Franz: Das fingierte Entgelt - creation of income? In: StuW 1971, S. 107 - 122
- Schaaf, Herbert: Darlehensgewährung an eine Schwester-Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung. In: FR 1975, S. 6 - 8
- Schadeck, Oskar: Ergebnisabführung und Gesellschaftsteuerrecht. Kritische Bemerkungen zur erneuten Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In: BB 1972, S. 1134 - 1137
- Schick, Walter: Anmerkung zum BFH-Urteil II 110/62 v. 28.11.1967. In: StRK KapVerkStG § 4, R. 13
- ders.: Anmerkung zum BFH-U. I R 105/66, Urt. v. 18.3.70. In: StRK KörpStG § 6 Abs. 1 S.2, R.165
- von Schilling, Otto: Die steuerliche Organschaft. In: WPg 1969, S. 473 - 478
- Schmidt, Harald: Die einkommensteuerliche Behandlung von Entnahmen. In: StBp 1972, S. 75 - 81
- Schmidt, Ludwig: Aktuelle Einzelfragen zum Umwandlungssteuergesetz 1968. In: BB 1969, S. 1344 - 1346
- ders.: Rückwirkender Wegfall der Steuererleichterungen des Umwandlungssteuergesetzes (§ 24 UmwStG). In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Umwandlung II B 6
- ders.: Die Kooperation von Unternehmen in steuerrechtlicher Sicht. In: StuW 1970, Sp. 429 - 464
- ders.: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: JbFSt 1970/71, S. 179 - 211
- Schmidt, Oswald: Internationale Steuerfälle bei direkten Steuern. In: Steuer-Warte 1967, S. 65 - 71 und S. 87 - 93

- Schmidt-Trochke, G.: Ersparte Aufwendungen als einziger Vermögensvorteil der Zuwendung eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: GmbHR 1972, S. 65 - 68
- Schröder, S., Hoppstädter, Kurt: Verrechnungspreise, Zinsen und Vergütungen für sonstige Finanzierungsleistungen im internationalen Konzern. In: StBp 1972, S. 25 - 31
- Schulze zur Wiesche, Dieter: Verdeckte Gewinnausschüttungen innerhalb eines Konzerns. In: DStR 1974, S. 195 - 205 und S. 244 - 246
- Seithel, Rolf: Übertragung der Rücklage für Ersatzbeschaffung und der Reininvestitionsrücklage auf Wirtschaftsgüter, die dem Betriebsvermögen im Wege der Einlage zugeführt werden. In: DStR 1971, S. 77 - 79
- Sigloch, Heinrich: Über die Rechtsprechung des BFH zur Gesellschaftsteuer. In: GmbHR 1970, S. 42 - 49
- ders.: Anmerkung zum BFH-U. v. 10. Mai 1972 II R 17/68. In: DStZ A 1972, S. 326
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12. April 1972 II 34/63. In: DStZ A 1972, S. 390 - 391
- Speich, G.: Unentgeltlicher Erwerb von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht. In: NWB Fach 3, S. 3553 - 3564
- Stendel, E.: Anmerkung zum BFH-U. I 209/62 U v. 29.1. 1964. In: StRK KörperStG § 6 Abs. 1 S.2, R. 98
- Strickrodt, Georg: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 20. Mai 1969 II 25/61. In: StRK KapVerkStG § 4, R. 15
- Strobl, Jakob: Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern - mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen. Landesbericht. 2. Thema. In: Schriften zum Internationalen Steuerrecht (Hrsg.: International Fiscal Association), Band LVIIb, Amsterdam 1971, S. II/1 - II/49

- Strobl, Jakob, Zirkel, Klaus: Zum Problem des "angemessenen" Verrechnungspreises im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht. In: AWD 1968, S. 463 - 469
- Suhr: Gewinnrealisierung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung bei finanzieller Begünstigung der Körperschaft? In: StBp 1962, S. 242 - 243
- Telkamp, Heinz-Jürgen: Der Außensteuergesetz-Entwurf. Kritische Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz). In: StuW 1972, S. 97 - 114
- Theis, Jakob: Keine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn Kapitalgesellschaften an Wohnungsbau-GmbH, an denen die gleichen Gesellschafter beteiligt sind, 7c-Zuschüsse gegeben hat. In: DB 1956, S. 32 - 33
- ders.: Anmerkung zum BFH-U. IV 216/64 S v. 25. 11. 1965. In: StRK EinkStG § 17, R. 17
- Thiel, Jochen: Anmerkung zum BFH-Urteil II 176/61 v. 8.11.1967. In: StRK KVStG § 2, R. 73
- Thiel, Rudolf: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. In: DB 1958, S. 1281 - 1284
- ders.: Die Gewinnverwirklichung beim Tausch. In: DB 1958, S. 1431 - 1434
- ders.: Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft. In: DB 1960, S. 300 - 303 und S. 334 - 336
- ders.: Gewinnverwirklichung bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: DB 1961, S. 212 - 214
- ders.: Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1961/62, S. 181 - 208
- ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter. In: DB 1962, S. 1482 - 1488
(Zitierweise: Die verdeckte Gewinnausschüttung)

- ders.: Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb 1966/67, S. 247 - 278
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil I 1/64 vom 4. 10.1966. In: StRK KörpStG § 6 Abs. 1 S. 1 Allg., R. 112
- ders.: Die Herabsetzung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft im Lichte des Einkommensteuerrechts. In: DB 1967, S. 309 - 313
(Zitierweise: Herabsetzung des Nennkapitals)
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil I 138/65 vom 16.7.1967. In: StRK KörpStG § 6 Abs. 1 S.1 Allgemeine, R. 122
- ders.: Die Gewinnverwirklichung. Ein rechtssystematischer Überblick über ihre Erscheinungsformen. In: StRK 1968, S. 275 - 295
- Vangerow, Friedrich: Zur Betriebsaufspaltung (Zugleich Besprechung des Urteils des BFH 8.11.60 I 131/59 S. StW 1961 Nr. 37). In: StuW 1961 I, Sp. 201 - 214
- Vogel, Horst: Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des "Steuerasengesetzes" unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz. In: BB 1971, S. 1185 - 1192
- ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: DB 1972, S. 1402 - 1411
- ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. In: JbFSt 1972/73, S. 91ff.
- Vogel, Klaus: Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht. In: StuW 1974, S. 193 - 203
- Voss, Achim: Nochmals: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1964, S. 188 - 190

- ders.: Unternehmerische Maßnahmen zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei sog. Schwestergesellschaften. In: GmbHR 1965, S. 10 - 12
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil II 87/61 v. 8. 11.1967. In: StRK KapVerkStG § 2, R. 71
- w-: Zur Abgrenzung von Betriebsausgaben und verdeckten Einlagen bei Nachzahlungen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für bezogene Waren vereinbarungsgemäß leistet, weil die Produktionspreise gestiegen sind. In: DStZ A 1972, S. 210
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften. Anmerkung zum BFH-Urteil vom 3. Febr. 1971 I R 51/66. In: DStZ A 1971, S. 239 - 240
- von Wallis, Hugo: Zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter. In: DStR 1962/63, S. 349 - 352
- ders.: Innerkonzernliche Gewinnrealisierung bei der Übertragung eines Grundstücks. In: StuW 1964, Sp. 675 - 683
- ders.: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes 1965 und das Konzernsteuerrecht. In: AG 1967, S. 40 - 46
- ders.: Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne. In: StbJb 1970/71, S. 112 - 146
- ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften. Zugleich Besprechung des BFH-Urteils I R 51/66 vom 3.2. 1971. In: FR 1971, S. 287 - 289
- ders.: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 11. Juli 1972 I R 205/70. In: DStZ A 1973, S. 71
- ders.: Grundzüge und Tendenzen der Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung von Gesellschaften. In: StbJb 1973/74, S. 79 - 115
- ders.: Gewinnrealisierung und Tausch. In: FR 1974, S. 517 - 518
- ders.: Aktuelle Fragen des Bilanzsteuerrechts. In: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V., Düsseldorf 1975, S. 157 - 179

- Weber, E.: Überblick über das deutsche Außensteuergesetz. In: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 1, S. 341 - 377
- Weber, Harald: Zu einigen Grundfragen der Besteuerung verbundener Unternehmen. Zugleich eine Stellungnahme zum Gutachten von Prof. Dr. Harold Rasch zum 49. Deutschen Juristentag 1972. In: JZ 1972, S. 482 - 488
- Wohlschlegel, Hanspeter, Schaaf, Herbert: Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften - Nachträgliche Erhöhung der Verrechnungspreise - In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Verdeckte Gewinnausschüttung II B 10
- wr-: Einkommensteuerrechtliche und körperschaftsteuerliche Behandlung von Verlastungsbeträgen. In: StBp 1974, S. 85 - 86
- Wündisch, Fritz: Zur Frage der "Freianteile". In: FR 1959, S. 147 - 150
- ders.: Was ist eine Gewinnausschüttung im Sinne von § 20 EStG. Bemerkungen zu dem BFH-Urteil VI 379/65 vom 1.12.1967. In: FR 1969, S. 10 - 13
- Wunder, Erich: Allgemeine Einführung in das Kapitalverkehrssteuerrecht. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Kapitalverkehrssteuer I 1
- ders.: Steuerpflichtige Tatbestände. Rechtserwerb, Gesellschafterleistungen, Rechtsveräußerung und Kapitalzuführung. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Kapitalverkehrssteuer I 5
(Zitierweise: Steuerpflichtige Tatbestände ...)
- ders.: Die Begriffe Kapitalgesellschaft, Gesellschaftsrecht und Gesellschafter. In: RWP-Blattei 14 Steuer-R D Kapitalverkehrssteuer I 2
- Wunschel: Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer. In: Passauer Vorträge 1942, Teil II: Körperschaftsteuer (Band 50 der Bücherei des Steuerrechts, Hrsg. Reinhardt, Fritz), Berlin, Wien 1942, S. 131 - 160

Zimmermann, E.: Entnahmen und Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach dem Körperschaftsteuergesetz. In: Industrie und Steuer 1937 I, S. 61 - 63

Zintzen, Heinrich: Zur neuen Rechtsprechung auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer. In: StbJb 1957/58, S. 293 - 338

D. Erlasse und Verfügungen der Finanzverwaltung

BdF: Erlaß vom 19.8.1957 - O 1539. Abgedruckt in: BB 1957, S. 882

ders.: Stellungnahme zu den zu § 7a KStG und § 2 Abs. 2 Ziff. 2 Sätze 2 und 3 GewStG aufgetretenen Zweifels- und Auslegungsfragen. Anlage zum BMWF-Schreiben vom 30.12.1971 F/IV B 5 - S 2755 - 42/71. In: BStBl 1972 I S. 3 - 12
(Zitierweise: Organschaftserlaß vom 30. 12.1971)

ders.: Schreiben vom 23.8.73 IV B/5 - S 2807 - 3/73. Abgedruckt in: StEK KStG § 19 Nr. 55

ders.: Schreiben an die Finanzminister und Finanzsenatoren der Länder vom 11. Juli 1974 betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes IV C 1 - S 1340 - 32/74. In: BStBl 1974 I S. 442 - 492

ders.: Schreiben vom 10.1.1975 - IV C 1 und 2 - S 1300 - 508/74. Stand der geltenden Abkommen, der künftigen Abkommen und laufenden Verhandlungen sowie der Arbeit der OECD. Abgedruckt in: DB 1975, S. 131

FinMin Niedersachsen: Erlaß vom 14.6.1965 - S 3101 - 99 - 31 I. In: BStBl 1965 II S. 74

dass.: Erlaß vom 20.6.1966 - S 2552 - 2 - 313, koordinierter Ländererlaß. Abgedruckt in: BB 1966, S. 809

dass.: Erlaß vom 25. 1. 1967 - S 2807 - 1. Abgedruckt in: DB 1967, S. 182 - 183

dass.: Erlaß vom 25. 2. 1970 - S 2741 - 37 - 312. Einheitlicher Ländererlaß. Abgedruckt in: BB 1970, S. 335

- FinMin Nordrhein-Westfalen: Erlaß vom 16.10.1968 - S
- 2745 - 5 - VB 4. Abgedruckt in:
BB 1968, S. 1235
- dass.: Erlaß vom 28. 5. 1958 - S 2741 - 4 -
VB 4. Abgedruckt in: DB 1968, S. 1043 -
1044
- dass.: Erlaß vom 16. 1. 1972 - S 2807 - 1 -
VB 4. Abgedruckt in: DB 1972, S. 264
- dass.: Erlaß vom 6. 9. 1973 - S 2807 - 1 - VB 4
(Koordinierter Ländererlaß). Abgedruckt
in: DB 1973, S. 1873 - 1874
- FinMin Schleswig-Holstein: Erlaß v. 27. 5. 1968 - S 2741
- 34 VI 30. Abgedruckt in: StEK KStG
§ 6 Org. Nr. 37
- OFD Düsseldorf: Verfügung vom 9. 5. 1960 - S 2529/2540 A
- St 13 H. Abgedruckt in: DB 1960, S. 564
- dies.: Verfügung vom 11. 8. 1967 - S 2807 A -
St 13 H. Abgedruckt in: BB 1967, S. 1074
- Sonstiges: Besprechung der Körperschaftsteuer- und
Gewerbsteuerreferenten der Finanzmini-
ster der Länder über Körperschaftsteuer-
und Gewerbesteuerfragen am 11. und 12.
11. 1958 in Bonn. Abgedruckt in: BB 1959,
S. 108

E. Rechtsprechung

1. Urteile des Reichsfinanzhofs (RFH)

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
12.Nov. 1920	I A 36/20	RFHE Bd. 4, S. 113-120
20.Okt. 1922	I A 162/22	RFHE Bd. 11, S. 11-17
13.Dez. 1922	VI A 155/21	RFHE Bd. 11, S. 112-121
17.Okt. 1924	I B 22/24	RFHE Bd. 14, S. 296-298
12.Nov. 1924	I A 32/24	RFHE Bd. 15, S. 200-216
14.Juni 1927	I A 147/27	RFHE Bd. 21, S. 275-280
27.Nov. 1928	II A 493/28	RStB1 1929, S. 4-5
18.Dez. 1928 (Bescheid)	I A 254/28	StuW 1929 II Sp. 374-380

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
11. Jan. 1929	VI A 1174/28	RStBl 1929, S. 271
6. Febr. 1929	VI A 520/28	RStBl 1929, S. 271-272
16. April 1929	I Aa 866/28	RStBl 1929, S. 344-345
16. April 1929	I A 517/27	RStBl 1929, S. 370-371
20. März 1930	VI A 413/30	RStBl 1930, S. 311-312
3. Juni 1930	I A 126/30	RStBl 1930, S. 440-441
5. Juni 1930	I A 27/30 (Vorbescheid v. 18. März 1930)	RStBl 1930, S. 464-466
17. Dez. 1930	II A 530/30	RStBl 1931, S. 242-243
9. Jan. 1931	Ie A 160/30	StuW 1931, II, Sp. 534-535
10. Febr. 1931	II A 635/30	RFHE Bd. 28, S. 81-83
25. Febr. 1931	VI A 604/30 (Bescheid vom 26. Nov. 1930)	StuW 1931 II, Sp. 578-581
2. Mai 1931	I A 173/30	RStBl 1931, S. 497-498
28. Okt. 1931	VI A 682/31	RStBl 1932, S. 13-14
19. April 1932	I A 28/32	RStBl 1932, S. 526-528
28. April 1932	I A 466/31	RStBl 1932, S. 713-714
14. Juli 1932	I A 60/32	StuW 1933 I, Sp. 227-228
26. Okt. 1932	II A 666/31	RStBl 1933, S. 60-63
15. Nov. 1932	I A 124/32	RFHE Bd. 32, S. 85-89
19. Sept. 1933	I A 272/31	RFHE Bd. 34, S. 194-198
12. Sept. 1933	I A 424/31	RStBl 1933, S. 1201-1202
10. Okt. 1933	I A 336/32	RStBl 1934, S. 46-47
18. Okt. 1933	II A 14/33	RStBl 1933, S. 1292-1293
31. Okt. 1933	I A 391/31 (Bescheid vom 31. März 1933)	RStBl 1934, S. 684-686
31. Okt. 1933	I A 393/31 (Bescheid vom 31. März 1933)	RStBl 1934, S. 686-687
8. Nov. 1933	I A 174/33	RFHE Bd. 34, S. 304-308
27. Febr. 1934	I A 149/33	RStBl 1934, S. 634-635
14. März 1934	VI A 315/33	RStBl 1934, S. 741
25. Juli 1934	I A 85/34	RStBl 1935, S. 587
18. Sept. 1934	I A 217/34	StuW 1934 II Sp. 1603-1607
17. Okt. 1934	VI A 829/33	StuW 1935 II Sp. 24 -, 26
27. Nov. 1934	I A 126/34	RStBl 1935, S. 616-617
6. Febr. 1935	VI A 44/35	RStBl 1935, S. 941

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
30. April 1935	I A 58/34	RStB1 1935, S. 1208-1211
14. Sept. 1935	VI A 443/34	RStB1 1936, S. 121-122
12. Febr. 1936	VI A 21/36	RStB1 1936, S. 787
26. Febr. 1936	VI A 851/35	RStB1 1936, S. 754-755
28. Juli 1936	I A 83/36	RStB1 1936, S. 951-952
26. Aug. 1936	VI A 934/35	RStB1 1936, S. 998
21. Okt. 1936	VI A 473/35	RStB1 1937, S. 424-425
6. April 1937	I A 134/36	RStB1 1937, S. 900-901
27. April 1937	I A 317/36	RStB1 1937, S. 979-980
8. Juni 1937	I A 378/36	RFHE-Bd. 41, S. 274-277
16. Juni 1937	VI A 311/37	RStB1 1937, S. 1007-1008
17. Sept. 1937	I A 207/37	RStB1 1937, S. 1303-1305
18. Nov. 1937	VI 320-324/37	StuW 1938 II Sp. 154-160
1. Dez. 1937	VI 673/37	RStB1 1938, S. 182-184
23. Febr. 1938	VI 696/37	RStB1 1938, S. 507-508
14. Sept. 1938	VI 290/38	RStB1 1939, S. 229-230
4. Okt. 1938	I 374/37	RStB1 1938, S. 1142
18. Okt. 1938	I 290/38	RStB1 1938, S. 1107
6. Dez. 1938	I 401-403/38	RStB1 1939, S. 464-465
4. Nov. 1941	I 70/41	RStB1 1942, S. 268-269
27. Mai 1943	IV 58/43	RStB1 1943, S. 594-595
22. Juni 1943	I 204/42	RStB1 1943, S. 587
24. Febr. 1944	IV 125/43	RStB1 1944, S. 434-435

2. Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH)

2. März 1951	IV 149/50 U	BStB1 1951 III S. 87-88
28. Jan. 1953	II 259/52 U	BStB1 1953 III S. 80-81
1. April 1953	II 256/52 U	BStB1 1953 III S. 145
24. April 1953	II 269/52 U	BStB1 1953 III S. 173-174
8. März 1955	I 73/54 U	BStB1 1955 III S. 187-192
11. Okt. 1955	I 47/55 U	BStB1 1955 III S. 397-398
28. Febr. 1956	I 92/54 U	BStB1 1956 III S. 154-155
31. Juli 1956	I 4-5/55 U	BStB1 1956 III S. 288-289
9. Okt. 1956	I 207/55 U	BStB1 1956 III S. 382-383

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
27.Nov. 1956 (Gutachten)	I D 1/56 S	BStBl 1957 III S. 139-146
11.Jan. 1957	VI 5/54 U	BStBl 1957 III S. 68-69
20.Aug. 1957	I 317/56 U	BStBl 1957 III S. 360-361
17.Sept. 1957	I 165/54 S	BStBl 1957 III S. 401-408
8.Jan. 1958	I 131/57 U	BStBl 1958 III S. 97-100
24.Juni 1958	I 190/57 U	BStBl 1958 III S. 381
9.Sept. 1958	I 324/56 U	BStBl 1958 III S. 432
17.Okt. 1958	IV 35/57	nicht veröffentlicht, zitiert nach Grieger, R.: Verlagerung von Einkünften
16.Dez. 1958 (Gutachten)	I D 1/57 S	BStBl 1959 III S. 30-39
13.Jan. 1959	I 44/57 U	BStBl 1959 III S. 197-201
22.Sept. 1959	I 5/59 U	BStBl 1960 III S. 37-38
13.Okt. 1959	I 220/58	StRK KStG § 17 Abs. 1 Nr. 1, R. 13
8.Nov. 1960	I 131/59 S	BStBl 1960 III S. 513-516
13.Dez. 1960	I 88/60 U	BStBl 1961 III S. 68-69
14.März 1961	I 37/61 U	BStBl 1961 III S. 460-461
9.März 1962	I 203/61 S	BStBl 1962 III S. 338
22.Nov. 1962	II 19/58 S	BStBl 1963 III S. 64-66
21.Dez. 1962	II 292/59	HFR 1963, S. 256-258
8.Mai 1963	II 92/61	StRK KapVStG § 2, R.48
22.Mai 1963	II 91/61 U	BStBl 1963 III S. 369-370
9.Aug. 1963	VI 72/60 U	BStBl 1963 III S. 454-456
25.Okt. 1963	I 325/61 S	BStBl 1964 III S. 17-20
29.Jan. 1964	I 209/62 U	BFHE Bd. 81, S. 77-86
4.März 1964	II 3/62	HFR 1964, S. 293-294
22.April 1964	I 62/61 U	BStBl 1964 III S. 370-371
6.Mai 1964	II 183/59 U	BStBl 1964 III S. 384-385
6.Mai 1964	II 201/60 U	BStBl 1964 III S. 385-386
20.Mai 1964	II 232/59 U	BStBl 1964 III S. 387-388
10.Juni 1964	II 17/60 U	BStBl 1964 III S. 410-411
8.Juli 1964	II 105/59 U	BStBl 1964 III S. 507-509
28.Okt. 1964	I 198/62 U	BStBl 1965 III S. 119-121
4.Mai 1965	I 130/62 U	BStBl 1965 S. 598-601
25.Nov. 1965	IV 216/64 S	BStBl 1966 III S. 110-112

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
1. Febr. 1966	I 121/63	BStBl 1966 III S. 285-287
18. Febr. 1966	VI 218/64	BStBl 1966 III S. 250-251
18. März 1966	IV 218/65	BStBl 1966 III S. 197-198
4. Okt. 1966	I 1/64	BStBl 1966 III S. 690-692
14. März 1967	II 40/62	BStBl 1967 III S. 423-426
16. März 1967	I 261/63	BStBl 1967 III S. 626-627
3. Mai 1967	I 263/63	BStBl 1967 III S. 421
26. Juli 1967	I 138/65	BStBl 1967 III S. 733-734
13. Sept. 1967	I 82/64	BStBl 1967 III S. 791-792
11. Okt. 1967	I 132/64	BStBl 1968 II S. 81-82
8. Nov. 1967	II 87/61	BStBl 1968 II S. 38-40
8. Nov. 1967	II 176/61	BStBl 1968 II S. 213-216
28. Nov. 1967	II 110/62	BStBl 1968 II S. 216-217
29. Nov. 1967	I 96/64	BStBl 1968 II S. 234-236
1. Dez. 1967	VI 379/65	BStBl 1968 II S. 145-149
30. April 1968	I 161/65	BStBl 1968 II S. 720-722
7. Mai 1968	II R 32/62, II R 49/66	BStBl 1968 II S. 614-617
29. Mai 1968	I 187/65	BStBl 1968 II S. 722-723
23. Okt. 1968	I 228/65	BStBl 1969 II S. 243-245
14. Jan. 1969	II 221/65	BStBl 1969 II S. 321-323
28. Jan. 1969	II 189/65	BStBl 1969 II S. 323-324
20. Mai 1969	II 25/61	BStBl 1969 II S. 550-555
9. Juli 1969	I R 38/66	BStBl 1969 II S. 744-747
26. Sept. 1969	VI R 64/67	BStBl 1970 II S. 177-178
2. Dez. 1969	II R 144/66	BStBl 1970 II S. 330-332
21. Jan. 1970	I R 113/68	BStBl 1970 II S. 469-470
18. Febr. 1970	I R 12/67	BStBl 1970 II S. 526-528
19. Febr. 1970	I R 24/67	BStBl 1970 II S. 442-444
17. März 1970	II 64/62	BStBl 1970 II S. 702-705
26. Mai 1970	II 29/65	BStBl 1970 II S. 759-761
16. Juni 1970	II 95-96/64	BStBl 1970 II S. 690-694
25. Sept. 1970	VI R 122/67	BStBl 1971 II S. 53-55
7. Okt. 1970	I R 1/68	BStBl 1971 II S. 69
28. Okt. 1970	I R 27/66	BStBl 1971 II S. 117-119
18. Nov. 1970	I R 88/69	BStBl 1971 II S. 73-75

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
3.Febr. 1971	I R 51/66	BStBl 1971 II S. 408-411
1.April 1971	I R 129-131/69	BStBl 1971 II S. 538-540
25.Mai 1971	II R 38/70	BStBl 1971 II S. 786-787
18.Nov. 1971	II 47/63	BStBl 1972 II S. 186-187
15.Dez. 1971	I R 178/68	BStBl 1972 II S. 339-340
27.Jan. 1972	I R 28/69	BStBl 1972 II S. 320-322
25.Febr. 1972	VIII R 30/66	BStBl 1972 II S. 531-533
10.März 1972	III R 52/69	BStBl 1972 II S. 518-519
12.April 1972	II 34/63	BStBl 1972 II S. 717-719
12.April 1972	II 28/63	BStBl 1972 II S. 716-717
12.April 1972	II 37/63	BStBl 1972 II S. 714-716
10.Mai 1972	II R 17/68	BStBl 1972 II S. 629-632
12.Juli 1972	I R 205/70	BStBl 1973 II S. 59-63
18.Okt. 1972	I R 237/70	BStBl 1973 II S. 136-138
21.Dez. 1972	I R 70/70	BStBl 1973 II S. 449-452
11.Juli 1973	I R 144/71	BStBl 1973 II S. 806-807
12.Juli 1973	IV R 205/69	BStBl 1973 II S. 842-844
10.Okt. 1973	I B 51/73	BStBl 1974 II S. 56-57
12.Juni 1974	I R 247/72	BStBl 1975 II S. 21-22
31.Juli 1974	I R 238/72	BStBl 1975 II S. 48-49
14.Aug. 1974	I R 168/72	BStBl 1975 II S. 123-124
27.Nov. 1974	I R 250/72	BStBl 1975 II S. 306-307
29.Jan. 1975	I R 135/70	BStBl 1975 II S. 553-556
5.Febr. 1975	II R 202/72	BStBl 1975 II S. 415-417

3. Entscheidungen der Finanzgerichte

Finanzgericht Baden-Württemberg

21.Nov. 1968	I/142/66	EFG 1969, S. 97-98
14.Mai 1970	III 58/68	EFG 1970, S. 627-628
3.Sept. 1970	VI 37/69	EFG 1971, S. 97-98
11.Mai 1971	II(III) 140/69	EFG 1971, S. 540
13.Mai 1971	VI 137/68	EFG 1971, S. 406-407
11.Juni 1974	II 146/73	EFG 1974, S. 548-549
20.März 1975	VI 209-210/73	EFG 1975, S. 392-394

<u>Urteil vom</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
Finanzgericht Düsseldorf		
29.Juli 1963	VII 13/59 K	EFG 1963, S. 573-574
12.März 1964	IX 37/62 E	EFG 1964, S. 486-487
29.April 1965	X 3/64 K	EFG 1965, S. 603-604
Finanzgericht Hamburg		
29.Sept. 1972	II 10-70	EFG 1973, S. 179
Hessisches Finanzgericht		
5.Mai 1969	IV 459-461/66	EFG 1969, S. 427-428
4.Febr. 1970	IV 1011/65	EFG 1970, S. 500-501
15.Mai 1972	IV 92/70	EFG 1972, S. 559
Finanzgericht München		
22.Sept. 1966	IV 37-65	EFG 1967, S. 151
17.Dez. 1974	VII 96/70	EFG 1975, S. 180-182
Finanzgericht Münster		
28.Aug. 1969	VI 279/67 A	EFG 1970, S. 136-137
28.März 1974	I 829/73 K	EFG 1974, S. 492-493
Niedersächsisches Finanzgericht		
5.Mai 1959	II 251-253/55	EFG 1960, S. 136-137
5.Okt. 1971	VI Kö 82/65	EFG 1972, S. 90-91
Finanzgericht Rheinland-Pfalz		
14.Dez. 1965	II 110-111/64	EFG 1966, S. 294-295
19.Dez. 1974	III 1884,1887/67	EFG 1975, S. 223-224
Finanzgericht Schleswig-Holstein		
30.Juni 1965	IV 56/64	EFG 1965, S. 605-606
5.März 1970	III 55/66	EFG 1970, S. 415-416

LEBENS LAUF

Name: Hußmann, Feter, Winfried
Geburtsort: Lendringen/Kreis Iserlohn
Geburtsdatum: 19. Juni 1945
Familienstand: verheiratet seit 17. Juli 1969
Ehefrau: Hanne, geb. Schuster
Sohn: Daniel Béla, geb. 25. Juli 1974
Schul Ausbildung: Volksschule in Amberg/Opf. von 1951 - 1959
Handelsschule (Wirtschaftsaufbauschule) in
Amberg/Opf. von 1959 - 1962
Wirtschaftsgymnasium (Oberstufe) in Amberg/Opf
von 1962 - 1965
Abschluß: Abitur
Bundeswehr: Okt. 1965 - Sept. 1967
Studium: Okt. 1967 - Mai 1972 Student der Betriebswirt-
schaftslehre an der wirtschafts- und sozialwis-
senschaftlichen Fakultät der Universität Erlan-
gen-Nürnberg
Verleihung des akademischen Grades "Diplom-Kauf-
mann" am 17. Mai 1972
Praktika: 2 Monate in der Verwaltung eines Großunternehmens
2 Monate Praktikum in einer Bank
3 Monate Praktikum bei einem vereidigten Buchprü-
fer und Steuerberater
Beruflicher Werdegang: Juli 1972 - Juni 1973 Prüfungsassistent bei ei-
ner überregionalen Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft.
Promotion: seit Juli/August 1973

